

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXVIII

16. Dezember 1939

Nummer 50

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

Erscheint wöchentlich. Fernruf: 222086,
222087 u. 222097. Postcheckkonto: Berlin NW
Nummer 18541. Bezugspreis: Vierteljährlich
5,80 RM (ausschließl. Zustellungsgebühren). 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, Woyersstraße 5

Steuerliche Berücksichtigung der Kriegsverhältnisse

Der Reichsminister der Finanzen hat am 8. Dezember 1939 unter S 1296 — 91 III R/Z 2600 — 23 II die folgenden Anordnungen erlassen:

1. Allgemeines

(1) Der Krieg führt zu Veränderungen in den Verhältnissen vieler Privatpersonen und Unternehmer. Durch diese Veränderungen wird in vielen Fällen die steuerliche Leistungskraft der Privatperson oder des Unternehmers erheblich beeinträchtigt. Darauf müssen die Finanzämter bei der Erfüllung ihrer Obliegenheiten Rücksicht nehmen.

(2) Der Finanzbedarf des Reichs ist während der Kriegszeit besonders groß. Die Finanzämter sind — und zwar jeder einzelne Beamte und Angestellte im Rahmen seines Arbeitsgebiets — dafür verantwortlich, daß die Privatpersonen und die Unternehmer ihre steuerlichen Pflichten pünktlich und gewissenhaft erfüllen. Es würden sich jedoch in manchen Fällen unbillige Härten ergeben, wenn die Finanzämter auf die kriegsbedingte Veränderung in den Verhältnissen bestimmter Privatpersonen und Unternehmer nicht genügend Rücksicht nehmen würden. Jeder Finanzbeamte und jeder Finanzangestellte ist dafür verantwortlich, daß im Rahmen seines Arbeitsgebiets unbillige Härten vermieden werden, und daß bei der Anwendung des Begriffs der „unbilligen Härte“ nicht kleinlich oder bürokratisch verfahren wird.

(3) Alle Finanzbeamten und alle Finanzangestellten müssen streng in der Beachtung der Gesetze und in der Erfüllung ihrer beruflichen Obliegenheiten sein. Sie müssen jedoch veränderte Verhältnisse genügend zu würdigen wissen und im Verkehr mit den Steuerpflichtigen unter allen Umständen höflich sein. Sie müssen sich stets zu beherrschen wissen, wenn ein Sonderling im Schriftverkehr oder in mündlicher Verhandlung unsachlich, unvernünftig oder unhöflich wird. Bei der Zurückweisung von Unsachlichkeit, Unvernunft oder Unhöflichkeit muß streng beachtet werden, was in der Dienstordnung für die Finanzämter im § 13 unter Ziffern 5 und 6 borgesprochen ist. Läßt sich ein Steuerpflichtiger, der ein unbeherrschter Sonderling ist, nicht in Ruhe und Sachlichkeit belehren, so ist darüber dem Oberfinanzpräsidenten und durch diesen erforderlichenfalls mir zu berichten.

(4) Die Beamten und Angestellten müssen alles tun, um die steuerlichen Verhältnisse und Tatbestände vollständig zu klären. Sie müssen dabei darauf bedacht

sein, daß von den Steuerpflichtigen nicht mehr Arbeit verlangt wird, als unbedingt erforderlich ist. Wird der Steuerpflichtige aufgefordert, einen Fragebogen auszufüllen, so muß der Beamte oder Angestellte vor der Absendung des Fragebogens die Fragen durchstreichen, deren Beantwortung im gegebenen Fall nicht erforderlich ist. Alle Fragen müssen so gestellt sein, daß ein Volksgenosse mit Volksschulbildung sie ohne weiteres zu verstehen vermag. Ich weise im übrigen auf die zehn Leitsätze im § 13 der Dienstordnung für die Finanzämter hin.

(5) Die Finanzbeamten und die Finanzangestellten sind zu besonderer Höflichkeit und zu besonderem Entgegenkommen den Frauen gegenüber verpflichtet, deren Männer im Feld stehen oder verwundet oder gefallen sind oder sich in Gefangenschaft befinden.

2. Steuerpflichtige, die der Wehrmacht angehören

(1) Die kriegsbedingten Veränderungen in den Verhältnissen von Privatpersonen und Unternehmern sind in den meisten Fällen darauf zurückzuführen, daß die Privatpersonen und die Unternehmer der Wehrmacht angehören. Der Wehrmacht gehören an:

- a) aktive Wehrmachtangehörige,
- b) Wehrpflichtige des Wehrdienstes, die in den aktiven Wehrdienst eingestellt worden sind,
- c) andere Personen, die in den aktiven Wehrdienst eingestellt worden sind.

(2) Ein Steuerpflichtiger ist dadurch, daß er der Wehrmacht angehört, von der pünktlichen Erfüllung seiner steuerlichen Obliegenheiten keineswegs befreit. Es ergeben sich durch die Einstellung in den aktiven Wehrdienst nicht in allen Fällen Veränderungen, die eine Berücksichtigung durch das Finanzamt gebieten. In denjenigen Fällen, in denen eine Berücksichtigung geboten ist, sind die Veränderungen nicht einheitlich, sondern sehr verschieden. Die Finanzämter müssen die Veränderungen in den Verhältnissen des Einzelnen insoweit berücksichtigen, als die Nichtberücksichtigung eine unbillige Härte sein würde. Besonders Entgegenkommen ist dabei geboten, wenn ein Soldat oder ein im gegenwärtigen Krieg Verwundeter beantragt, ihm den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer zu erlassen. Das gleiche Entgegenkommen ist geboten, wenn die Ehefrau oder ein unversorgtes Kind eines Kriegsgefangenen, eines Internierten

oder eines im gegenwärtigen Krieg Gefallenen einen Antrag auf Erlass des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer stellt.

3. Steuerpflichtige, die nicht der Wehrmacht angehören

(1) Auch in den Verhältnissen von Privatpersonen und Unternehmen, die nicht der Wehrmacht angehören, können kriegsbedingte Veränderungen vorkommen, die durch die Finanzämter berücksichtigt werden müssen, wenn unbillige Härten vermieden werden sollen. Kriegsbedingte Veränderungen in diesem Sinn können zum Beispiel gegeben sein:

- a) wenn ein Betrieb durch die Freimachung von Gebietsteilen betroffen worden ist,
- b) wenn Betriebe haben stillgelegt oder eingeschränkt werden müssen,
- c) wenn Kraftwagen oder sonstige Verkehrsmittel stillgelegt oder durch die Wehrmacht in Anspruch genommen worden sind,
- d) wenn Warenvorräte beschlagnahmt worden sind,
- e) wenn infolge kriegsbedingter Verteilungsmaßnahmen der Umsatz und die Einkünfte des Unternehmers erheblich zurückgegangen sind,
- f) bei Volksdeutschen in den eingegliederten Ostgebieten.

(2) Ein allgemeiner Hinweis darauf, daß jetzt Krieg sei, das Geschäft nicht gut gehe und die Entwicklung des Geschäfts sich nicht voraussehen lasse, genügt nicht, um eine unbillige Härte zu begründen.

4. Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer und auf den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer

(1) Alle Steuerpflichtigen, auch die Angehörigen der Wehrmacht, müssen die vorgeschriebenen Vorauszahlungen auf die Einkommensteuer und auf den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer leisten. Es werden viele Anträge auf Herabsetzung der Vorauszahlungen gestellt werden. Diesen ist, soweit sie begründet erscheinen, zu entsprechen (§ 37 Absatz 2 EStG). Ist bei einem Steuerpflichtigen, der in den aktiven Wehrdienst eingestellt worden ist, ohne weiteres erkennbar, daß sein Einkommen erheblich zurückgeht, so hat das Finanzamt den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit des § 37 Absatz 2 EStG ausdrücklich hinzuweisen oder zur Erleichterung des Steuerpflichtigen die Vorauszahlungen von Amts wegen herabzusetzen.

(2) Es wird umgekehrt auch Fälle geben, in denen die Vorauszahlungen erhöht werden müssen (§ 37 Absatz 1 EStG). Es werden dabei insbesondere Unternehmen der Rüstungsindustrie und sonstige Unternehmen, die für die Versorgung der Wehrmacht bestimmt sind, in Betracht kommen.

5. Voranmeldungen, andere Steuererklärungen und Steueranmeldungen

a) Der Vertreter des Steuerpflichtigen, der zum aktiven Wehrdienst einberufen ist

(1) Ist ein Steuerpflichtiger zum aktiven Wehrdienst einberufen, so wird er mit der Erfüllung seiner beruflichen Obliegenheiten seine Eltern, seine Ehefrau, einen sonstigen Familienangehörigen oder eine sonstige Person betraut haben. Ist das dem Finanzamt bekannt, so hat es sich wegen der Erfüllung steuerlicher Obliegenheiten des Wehrmachtangehörigen stets zuerst an die durch ihn betraute Person zu wenden und dieser auch die auf den Namen des Wehrmachtangehörigen lautenden Steuerbescheide usw. zu senden. Nur, wenn eine solche betraute Person nicht vorhanden ist und das Finanzamt auch sonst keine Person weiß, an die es sich zunächst wenden könnte, ohne damit das Steuergeheimnis zu verletzen, darf es sich an den Angehörigen der Wehrmacht unmittelbar wenden. Lassen sich bestimmte Verhältnisse oder Tatbestände während der Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen zur Wehrmacht nicht klären, so ist, wenn nicht anzunehmen ist, daß der Steuerpflichtige böswillig

ist, das Verfahren auszusetzen oder vorläufig zu veranlagern.

(2) Wird das Unternehmen eines Steuerpflichtigen, der Angehöriger der Wehrmacht ist, durch einen Vertreter weitergeführt, so hat der Vertreter, der das Unternehmen weiterführt, auch die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die dem Unternehmer obliegen. Dazu gehören insbesondere:

- die steuerlichen Aufzeichnungspflichten,
- die pünktliche Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und der sonstigen Steueranmeldungen und Steuererklärungen,
- die pünktliche Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen und der Kriegszuschläge zum Kleinhandelspreis von Bier, Tabakwaren usw.,
- die ordnungsmäßige Einbehaltung der Lohnsteuer und des Kriegszuschlags zur Einkommensteuer,
- die pünktliche Abführung der einbehaltenen Lohnsteuer und des einbehaltenen Kriegszuschlags zur Einkommensteuer.

liegen in dem einen oder anderen Fall außergewöhnlich schwierige Verhältnisse vor, so hat das Finanzamt entsprechend Rücksicht zu nehmen.

b) Verspätungszuschlag (§ 168 Absatz 2 AO)

Eine allgemeine Verlängerung der Fristen für die Abgabe von Steuererklärungen, auch für die Abgabe der Einkommensteuererklärung für 1939, ist für Angehörige der Wehrmacht nicht vorgesehen. Wenn ein Angehöriger der Wehrmacht seine Steuererklärung verspätet abgibt, so wird das in der Regel auf seine Inanspruchnahme durch den Wehrdienst zurückzuführen sein. Es ist deshalb ein Verspätungszuschlag (§ 168 Absatz 2 AO) in der Regel nicht festzusetzen. Wegen des Säumniszuschlags im Fall verspäteter Zahlung Hinweis auf Abschnitt 8 Buchstabe c.

c) Veranlagungsverfahren

Das Veranlagungsverfahren wird dadurch, daß ein Steuerpflichtiger Angehöriger der Wehrmacht ist, nicht unterbrochen. Das Finanzamt hat jedoch besondere Rücksicht auf Erschwerungen zu nehmen, die sich ergeben, wenn es an einem Vertreter, der mit den Verhältnissen des Steuerpflichtigen vertraut ist, fehlt. Das Finanzamt kann in solchen Fällen das Veranlagungsverfahren aussetzen oder eine vorläufige Veranlagung vornehmen.

6. Nachsicht im Rechtsmittelverfahren

Hat ein Angehöriger der Wehrmacht eine Rechtsmittelfrist veräumt, so ist über einen Antrag, der auf Nachsicht abzielt (§§ 86 und 87 AO), mit besonderem Wohlwollen zu entscheiden. In geeigneten Fällen ist auch ohne Antrag Nachsicht zu bewilligen.

7. Betriebsprüfung

(1) Die Durchführung der Betriebsprüfung kann bei einem Unternehmer, der Angehöriger der Wehrmacht ist, schwierig sein, insbesondere, wenn keine Person vorhanden ist (Familienangehöriger, Angestellter, Bevollmächtigter oder sonstiger Vertreter), die mit den betriebswirtschaftlichen Verhältnissen des Unternehmens gründlich genug vertraut ist und die erforderlichen Auskünfte geben kann. In einem solchen Fall ist die Betriebsprüfung grundsätzlich zunächst zurückzustellen. Die Voraussetzung für eine solche Zurückstellung wird in der Regel nur bei kleinen Betrieben gegeben sein, bei mittleren Betrieben nur in besonders begründeten Ausnahmefällen und bei größeren Betrieben und bei Großbetrieben in der Regel gar nicht.

(2) Es wird zweckmäßig sein, während der Kriegszeit den Tag der Betriebsprüfung grundsätzlich bei allen Betrieben, auch bei den Kleinbetrieben, anzukündigen und nur in besonders begründeten Ausnahmefällen die Ankündigung zu unterlassen.

8. Steuererhebung

a) Mahnung

(1) Wird eine Steuer nicht rechtzeitig entrichtet, so erhält der säumige Steuerpflichtige von der Finanzkasse eine Mahnung (wenn nicht statt Mahnung eine allgemeine öffentliche Erinnerung oder eine Postnachnahme ergeht). Bei der Mahnung kann grundsätzlich kein Unterschied gemacht werden zwischen Steuerpflichtigen, die der Wehrmacht angehören, und anderen Steuerpflichtigen. Gehört der Steuerpflichtige der Wehrmacht an, so wird die Mahnung an die Heimataufschrift des Steuerpflichtigen gerichtet. Es wird in der Regel angenommen werden können, daß ein Vertreter des Steuerpflichtigen (Familienangehöriger, Angestellter oder sonst jemand) für den Steuerpflichtigen der Mahnung entspricht. Hinweis auch auf Abschnitt 5 Buchstabe a.

(2) Hat die Einberufung des Steuerpflichtigen zum aktiven Wehrdienst eine so starke Einbuße an Einkünften zur Folge, daß zur rechtzeitigen Steuerzahlung nicht die erforderlichen Mittel zur Verfügung stehen, so kann der Vertreter des Steuerpflichtigen dem Finanzamt den Sachverhalt darlegen und Stundung, Bewilligung von Teilzahlungen oder sonstige steuerliche Erleichterung beantragen.

b) Mahngebühren

Mahngebühren, die von einem Wehrmachtangehörigen geschuldet werden, bleiben auf Antrag unerhoben. Ist dem Finanzamt bekannt, daß der Steuerpflichtige der Wehrmacht angehört, so hat es auch ohne Antrag den Anlaß der Mahngebühren zu unterlassen. Diese Bestimmungen gelten nur für diejenigen Mahngebühren, die nach dem 31. August 1939 und, wenn der Steuerpflichtige erst später in den aktiven Wehrdienst eingestellt worden ist, nach der Einstellung entstanden sind. Die Bestimmungen in den Säben 1 und 2 gelten nicht in den Fällen, in denen ein Wehrmachtangehöriger böswillig mit der Entrichtung von Steuerbeträgen in Rückstand bleibt.

c) Säumniszuschlag (§ 1 Absatz 1 des Steuer-säumnisgesetzes)

Von Steuerpflichtigen, die der Wehrmacht angehören, ist ein Säumniszuschlag nicht zu erheben (Runderlaß vom 21. Oktober 1939 — S 1296 — 72 III R — RStBl S. 1053 und RZBl S. 841).

9. Steuerbeitreibung

a) Grundsatz

Das Finanzamt kann eine von ihm oder von seinem Vollziehungsbeamten ergriffene Zwangsvollstreckungsmaßnahme ganz oder teilweise aufheben oder einstellen (aufschieben), wenn es der Auffassung ist, daß das im Interesse des Steuerpflichtigen dringend geboten ist. Besondere Rücksichtnahme ist landwirtschaftlichen Betrieben und wehrwirtschaftlichen Erzeugungsbetrieben gegenüber geboten.

b) Artikel 6 der Verordnung vom 1. September 1939 (RGBl I S. 1656 und RStBl S. 980)

Durch Artikel 6 der Verordnung vom 1. September 1939 sind die Versteigerung und die anderweitige Verwertung (Bewilligung des Verkaufs) gepfändeter beweglicher Sachen untersagt worden (Verwertungssperre). Verkaufsverfahren, die beim Inkrafttreten der Verordnung vom 1. September 1939 bereits bewilligt waren, sind kraft Gesetzes aufgeschoben worden.

c) Verordnung über weitere Maßnahmen auf dem Gebiet der Zwangsvollstreckung vom 31. Oktober 1939 (RGBl I S. 2139 und RStBl S. 1101)

Durch die Verordnung vom 31. Oktober 1939 ist die Verwertungssperre, die auf Grund der Verordnung vom 1. September 1939 bestanden hat, in weitem Umfang gelockert worden. Die Verwertung beweglicher Sachen ist nunmehr wieder zulässig, soweit nicht dringende

Interessen des Steuerpflichtigen einen weiteren Aufschub geboten erscheinen lassen.

d) Verfahren bei Angehörigen der Wehrmacht

Gegen Angehörige der Wehrmacht sind Vollstreckungsmaßnahmen grundsätzlich nicht einzuleiten. Läuft jedoch der Betrieb des Wehrmachtangehörigen auch ohne seine Anwesenheit in der Heimat normal weiter, so kann ausnahmsweise vollstreckt werden, wenn offensichtlich ist, daß die Nichtentrichtung der Steuern auf Böswilligkeit beruht und es mit dem Grundsatz der Gerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unvereinbar sein würde, wenn die Beitreibung aufgeschoben würde oder unterbliebe.

10. Steuerstrafverfahren

a) Allgemeine Regelung

(1) Die Kriegsstrafverfahrensordnung vom 17. August 1938 (RGBl 1939 I S. 1457) / 1. November 1939 (RGBl 1939 I S. 2132) enthält im § 2 Ziffer 1 die Vorschrift, daß die Soldaten, die Wehrmachtbeamten und die Schiffsangestellten wegen aller Straftaten dem Kriegsstrafverfahren unterworfen sind, und zwar auch dann, wenn es sich um eine Straftat handelt, die der Täter vor dem Eintritt des Dienstverhältnisses begangen hat, das die Kriegsgerichtsbarkeit begründet. Die Kriegsstrafverfahrensordnung ist am 26. August 1939 in Kraft getreten (Verordnung vom 26. August 1939 — RGBl I S. 1482).

(2) Steuerstrafverfahren gegen Wehrmachtangehörige dürfen seit dem 26. August 1939 durch die Finanzbehörden nicht mehr eingeleitet werden.

(3) Hat eine Finanzbehörde nach dem 25. August 1939 ein Steuerstrafverfahren gegen einen Beschuldigten eingeleitet, der zur Zeit der Einleitung der Wehrmacht nicht angehört, und wird der Beschuldigte später Wehrmachtangehöriger, so geht das Steuerstrafverfahren in das Kriegsstrafverfahren über.

(4) Steuerstrafverfahren, die am 26. August 1939 anhängig waren, werden ausgesetzt, wenn der Beschuldigte Wehrmachtangehöriger ist, einerlei, ob er es schon am 26. August 1939 gewesen oder erst später geworden ist. Solche Steuerstrafverfahren dürfen von den Finanzbehörden nur mit Zustimmung des zuständigen militärischen Gerichtsherrn fortgesetzt werden. Hinweis auf § 120 Absatz 1 der Kriegsstrafverfahrensordnung und auf § 3 der Verordnung vom 26. August 1939 (RGBl I S. 1482).

b) Amnestie für Angehörige der Wehrmacht

Es gilt der Gnadenerlaß des Führers und Reichskanzlers für die Wehrmacht vom 1. September 1939 (RGBl. I S. 1549, RStBl S. 984 und RZBl S. 761).

c) Durchführungserlaß

Nach habe durch Runderlaß vom 25. September 1939 — S 1278 — 7900 III b — / — S 1278 — 14 II — (RStBl S. 1013) bestimmt:

„Bei der Auslegung des Gnadenerlasses vom 1. September 1939 ist nicht kleinlich zu verfahren. In den Fällen, in denen bei Steuer- und Monopolvergehen im Unterwerfungsverfahren oder durch Strafbefehl eine Geldstrafe festgesetzt, eine Ersatzfreiheitsstrafe jedoch noch nicht ausgesprochen worden ist, wird für je 100 RM Geldstrafe ein Tag Ersatzfreiheitsstrafe einzusetzen sein. Das gilt nicht für die Fälle, in denen vor Änderung der Reichsabgabenordnung und des Gesetzes über das Branntweinmonopol die Strafe bei Steuer- und Monopolvergehen sowie bei Vannbruch auf das Vielfache des hinterzogenen Betrags oder des Werts der Gegenstände bemessen werden mußte. In diesen Fällen kann ein höherer Umrechnungssatz angewandt werden. Dabei sind die besonderen Umstände des einzelnen Falls, insbesondere die Art, Ausführung, Schädlichkeit der Tat sowie die wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse des Täters (Alter, Vorstrafen, Ruf und Führung, Kriegs-

teilnahme, Verdienste um die Bewegung usw.) zu berücksichtigen.

Sollte bereits in einzelnen Fällen weniger als 100 RM Geldstrafe für einen Tag Ersatzfreiheitsstrafe ausgesprochen worden sein, bitte ich, unter Hinweis auf meine Allgemeine Verfügung über die Ausübung des Gnadenrechts und das Verfahren in Gnadenfachen vom 26. Februar 1937 — S 1278 — 597 — II/S 1278 — 78 III R — (RStBl. S. 419, RZBl. S. 121) wohlwollend zu prüfen, ob ein Gnadenerweis gewährt werden kann."

d) Einzelfragen

(1) Der Gnadenerlaß vom 1. September 1939 gilt seinem Wortlaut nach für die aktiven Wehrmachtangehörigen (§ 1 des Gnadenerlasses) und nach Maßgabe des § 8 des Gnadenerlasses für diejenigen Wehrpflichtigen des Beurlaubtenstandes, die in den aktiven Wehrdienst eingestellt werden.

(2) Dem Sinn und Zweck des Gnadenerlasses vom 1. September 1939 entspricht es, daß er auch auf diejenigen Personen angewendet wird, die, ohne Wehrpflichtige des Beurlaubtenstandes zu sein, in den aktiven Wehrdienst eingestellt werden.

11. Urkundensteuer

Wehrmachtangehörige sollen keine steuerliche Belastung dadurch erfahren, daß sie infolge ihrer Einberufung und Zugehörigkeit zur Wehrmacht gehindert sind, ihre Angelegenheiten selbst zu besorgen und deshalb dritte Personen mit ihrer Vertretung beauftragen müssen. Für die Urkunden über solche Vollmachterteilungen wird keine Urkundensteuer erhoben. Diese Regelung hat rückwirkende Kraft. Bereits entrichtete Urkundensteuer ist auf Antrag zu erstatten.

12. Zoll

a) Zollbehandlung von Wehrmachtgut im Verkehr zwischen den besetzten Gebieten und dem Zollgebiet

Ich habe durch Runderlaß vom 19. September 1939 (O 1005 Z — 6 II) bestimmt:

„Wehrmachtgut, das — gleichviel mit welchen Beförderungsmitteln — aus den besetzten Gebieten nach dem Zollgebiet versandt wird, bleibt von den Eingangsabgaben und von jeder Zollbehandlung befreit, wenn es von der Bescheinigung einer Wehrmachtdienststelle oder einer von ihr beauftragten Stelle begleitet ist, aus der sich die Eigenschaft als Wehrmachtgut zweifelsfrei ergibt. Als Wehrmachtgut sind auch anzusehen begleitete, auf Wehrmachtfahrtschein mit der Eisenbahn beförderte Güter.“

Die steuerliche Behandlung der Weihnachtsgeschenke bei den Arbeitgebern und den Arbeitnehmern

Von Regierungsrat Dr. Oeffering, Berlin, Reichsfinanzministerium

1. Einführung

Die steuerliche Behandlung der Weihnachtsgeschenke 1939 ist in der DStZ 1939 Nr. 47 S. 966 und Nr. 49 S. 989 behandelt. Die Rechtslage hat sich inzwischen durch neue Anordnungen des Reichsministers der Finanzen geändert. Es soll deshalb die geltende Rechtslage in diesem Aufsatz zusammenfassend und nach dem neuesten Stand dargestellt werden.

2. Die steuerliche Behandlung der Weihnachtsgeschenke 1939 bei den Arbeitgebern

Der Reichsarbeitsminister hat arbeitsrechtlich und lohnrechtlich das folgende bestimmt:

„Die bisher im Betrieb üblicherweise gewährten Weihnachtsgratifikationen unterliegen dem Lohnstop der Zweiten Durchführungsbestimmungen zum Abschnitt III der Kriegswirtschaftsverordnung vom 12. Oktober 1939 (RZBl. I S. 2028). Sie dürfen also zu Weihnachten 1939 nicht erhöht werden. Soweit bisher keine Weihnachtsgratifikationen gewährt worden sind, bedarf deren Ein-

b) Zollbehandlung der Wehrmachtangehörigen beim Überschreiten der Zollgrenze im Osten

Darüber wird ein besonderer Runderlaß ergehen.

c) Zollbehandlung von Feldpostsendungen

Ich habe durch Runderlaß vom 25. Oktober 1939 Z 2403 — 34 II / Z 2145 — 10 II bestimmt:

„Postsendungen, die aus dem Zollaussland, aus Zollausschlüssen (aus dem von Deutschen Truppen besetzten polnischen Gebiet) unter Feldpostanschrift (d. h. mit Feldpostnummer) an Wehrmachtangehörige in das Zollgebiet eingehen, werden, soweit sie nicht zollfrei sind, aus Billigkeitsgründen abgabefrei gelassen. Sie werden von der Gestellung durch die Deutsche Reichspost befreit.

Feldpostsendungen, die Wehrmachtangehörige aus Zollausschlüssen (insbesondere Helgoland und Protektorat Böhmen und Mähren) oder aus dem von Deutschen Truppen besetzten polnischen Gebiet unter offener Anschrift (nicht mit Feldpostnummer) an Angehörige und dergl. im Zollgebiet senden, werden allgemein von der Zollinhaltserklärung befreit. Im übrigen sind sie nach der Post-Zollordnung zu behandeln. Der Reichspostminister und das Oberkommando des Heeres werden veranlassen, daß derartige Feldpostsendungen mit Ausnahme von einfachen Briefen zur Unterscheidung von im Zollgebiet aufgegebenen Feldpostsendungen neben dem Feldpoststempel mit dem Stempelaufdruck „Zoll“ versehen werden.“

d) Zollbehandlung von Geschenksendungen an die Wehrmacht

Ich habe durch Runderlaß vom 28. Oktober 1939 (Z 2403 — 31 II) bestimmt:

„Die Zollstellen werden ermächtigt, während des Krieges Geschenksendungen, die aus dem Zollaussland und den Zollausschlüssen an die Deutsche Wehrmacht, ihre Gliederungen oder an Wehrmachtangehörige eingehen, frei von Eingangsabgaben einzulassen.

Die Geschenksendungen können unmittelbar an den Empfänger oder an Verbände oder Organisationen und dergl. (z. B. Winterhilfswerk, Rotes Kreuz) gerichtet sein. Enthalten sie Lebensmittel, so sind diese auch dann abgabefrei zu lassen, wenn sie ganz oder zum Teil aus Tabak, Tabakerzeugnissen, Bier, Wein, Schaumwein, Branntwein, Kaviar und dergl. (§ 117 Absatz 1 der Allgemeinen Zollordnung) bestehen.

Abschnitt C Ziffer III der Verfügung Z 2600 — 9 II vom 29. September 1939 — RZBl. S. 823 ff. — findet Anwendung.“

führung der Zustimmung durch den Reichs- oder Sondertreuhänder der Arbeit. Bisher lediglich einmal gewährte Gratifikationen dürfen ohne Zustimmung des Reichs- oder Sondertreuhänders der Arbeit nicht wiederholt werden.

Weihnachtsgratifikationen, auf die ein Rechtsanspruch in bestimmter Höhe besteht, dürfen auch nicht gesenkt werden. Ein Rechtsanspruch auf Zahlung einer Gratifikation kann unter Umständen auch auf Grund stillschweigender Vereinbarung aus einer mehrjährigen Übung entnommen werden (vgl. RMG 207/36 vom 24. Februar 1937 — ArbR-Samml. Bd. 29 S. 209). Dagegen unterliegen Gratifikationen, auf die kein Rechtsanspruch oder ein Rechtsanspruch nicht in bestimmter Höhe besteht, nicht dem im § 3 Satz 1 der Zweiten Durchführungsbestimmungen zum Abschnitt III der Kriegswirtschaftsverordnung ausgesprochenen Verbot. Solche Gratifikationen können also ohne Zustimmung des Reichs- oder Sondertreuhänders der Arbeit an sich gesenkt werden; doch sollen die Betriebsführer

einen Abbau ohne begründeten Anlaß möglichst vermeiden.

Dieser Erlaß gilt gleichzeitig als Verwaltungsanordnung gemäß § 5 Satz 1 der Zweiten Durchführungsbestimmungen (DDb) vom 12. Oktober 1939.

Die ausbezahlten Gratifikationen unterliegen der Einkommensteuer (Lohnsteuer)".

*

Der Reichsminister der Finanzen hat dazu im Erlaß vom 18. November 1939 — S 2174 — 12 III das folgende bestimmt:

„Betrifft: Zuwendungen aus Anlaß des Weihnachtsfestes, des Geschäftsjahrschlusses oder aus einem ähnlichen Anlaß.

(1) Zuwendungen von Unternehmern an ihre Gesellschaftsmitglieder aus Anlaß des Weihnachtsfestes, des Geschäftsjahrschlusses oder aus einem ähnlichen Anlaß sind nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als der Empfänger auf die Zuwendung nach dem Stand vom 1. Oktober 1939 einen Rechtsanspruch hat. Der Unternehmer hat in Zweifelsfällen den Rechtsanspruch dem Finanzamt nachzuweisen.

(2) Wird das Arbeitsverhältnis erst nach dem 1. Oktober 1939 begründet, so tritt an die Stelle des 1. Oktober 1939 der Tag, an dem das Arbeitsverhältnis begründet wurde.“

*

Zur Ergänzung dieses Erlasses vom 18. November 1939 hat der Reichsminister der Finanzen durch Erlaß vom 8. Dezember 1939 S 2174 — 31 III das folgende verordnet:

„Betr. Zuwendungen aus Anlaß des Weihnachtsfestes, des Geschäftsjahrschlusses oder aus einem ähnlichen Anlaß.

Der Erlaß vom 18. November 1939 S 2174 — 12 III ist nicht anzuwenden auf Zuwendungen aus Anlaß des Weihnachtsfestes 1939, des Geschäftsjahrschlusses 1939 (1939/1940) und auf Zuwendungen aus einem ähnlichen Anlaß, wenn die Zuwendungen im Kalenderjahr 1939 oder im Geschäftsjahr (1939/1940) geleistet sind.“

*

Es ergibt sich aus den beiden Erlassen des Reichsministers der Finanzen vom 18. November und 8. Dezember 1939 für die Weihnachtsgeschenke 1939 die folgende Rechtslage:

Die Abzugsfähigkeit der Zuwendungen aus Anlaß des Weihnachtsfestes 1939 als Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Gewinns des Arbeitgebers hängt nicht davon ab, daß der Empfänger des Weihnachtsgeschenks auf die Zuwendung einen Rechtsanspruch hatte. Die Zuwendungen sind abzugsfähig ohne Rücksicht darauf, ob ihre Zahlung auf einem Einzelarbeitsvertrag, auf einer Tarifordnung, auf einer Betriebsordnung oder auf Gewohnheitsrecht beruht. Die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe ist auch dann gegeben, wenn der Arbeitgeber in den Vorjahren entsprechende Weihnachtsgeschenke gezahlt hat, sich aber bei jeder Zahlung ausdrücklich vorbehalten hat, daß durch die Zahlung kein Rechtsanspruch begründet wird. Ein solcher Vorbehalt kann z. B. in der Betriebsordnung, in einer Betriebsbekanntmachung oder in einer von dem Arbeitnehmer zu unterschreibenden Bestätigung enthalten sein. Er schließt die Abzugsfähigkeit der Weihnachtsgeschenke 1939 als Betriebsausgaben nicht aus. Dadurch ist für die steuerliche Behandlung der Weihnachtsgeschenke 1939 bei den Arbeitgebern die Rechtslage wiederhergestellt, die vor dem Erlaß vom 18. November 1939 S 2174 — 12 III gegeben war.

3. Die steuerliche Behandlung der Weihnachtsgeschenke 1939 bei den Arbeitnehmern

Zuwendungen aus Anlaß des Weihnachtsfestes, die von Arbeitgebern an Arbeitnehmer gewährt werden, sind in den letzten Jahren durch besonderen Erlaß des Reichsministers der Finanzen steuerlich begünstigt worden. Für die Weihnachtsgeschenke anläßlich des Weihnachtsfestes 1938 war bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen im Erlaß vom 5. No-

vember 1938 S 2174 — 513 III eine Befreiung von der Einkommensteuer, Lohnsteuer, Wehrsteuer, Schenkungsteuer und Lohnsummensteuer vorgesehen worden. Die steuerliche Begünstigung der Weihnachtsgeschenke in den vergangenen Jahren diente dem Ziel, die Nachfrage nach Gütern und Leistungen zu erhöhen und dadurch den Wirtschaftsaufschwung zu fördern. Die Erreichung dieses Ziels war in den ersten Jahren nach der Machtübernahme durch den Nationalsozialismus besonders bedeutsam.

Eine Befreiung oder Begünstigung der Weihnachtsgeschenke 1939 bei der Einkommensteuer, Lohnsteuer, Wehrsteuer, Schenkungsteuer der Empfänger und bei der Lohnsummensteuer ist nicht vorgesehen. Es besteht in der gegenwärtigen Kriegszeit kein Anlaß, die Nachfrage nach Gütern und Leistungen steuerlich zu fördern. Weihnachtsgeschenke 1939 gehören deshalb in voller Höhe zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Aus der Steuerpflicht der Weihnachtsgeschenke ergibt sich die Verpflichtung der Arbeitgeber, den Steuerabzug von diesen Geschenken vorzunehmen.

*

Die Steuerberechnung bei Weihnachtsgeschenken richtet sich nach Abschnitt VI 4 Absatz 6 RM. Es sind auf die Weihnachtsgeschenke in der Regel die festen Steuerhöhe des § 35 der Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen anzuwenden.

Beispiel:

Der laufende Arbeitslohn eines Angestellten wird am 1. Dezember 1939 im voraus für den Monat Dezember bezahlt. Neben diesem laufenden Arbeitslohn wird am 15. Dezember 1939 ein Weihnachtsgeschenk (Weihnachtsgatifikation) gewährt. Das Weihnachtsgeschenk (die Weihnachtsgatifikation) ist nach den festen Hundertteilen des § 35 der Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen zu besteuern.

*

Die Steuerpflicht der Weihnachtsgeschenke kann von Bedeutung für die Frage sein, ob die für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) geltende Freigrenze von 234 RM monatlich (54 RM wöchentlich) überschritten wird.

Beispiel:

Der laufende Monatslohn eines Angestellten von 280 RM bleibt hinter dieser Freigrenze zurück. Der Angestellte erhält im Monat Dezember 1939 ein Weihnachtsgeschenk von 50 RM. Der laufende Monatslohn und das Weihnachtsgeschenk zusammen (280 RM) überschreiten den Betrag von 234 RM. Es ist deshalb an sich von dem laufenden Arbeitslohn für den Monat Dezember 1939 und von dem Weihnachtsgeschenk der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) zu erheben.

Das Beispiel zeigt, daß sich durch die Zahlung eines Weihnachtsgeschenks für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) Härten ergeben können. Die Zahlung des Weihnachtsgeschenks kann dazu führen, daß die Freigrenze für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) überschritten wird. Dadurch wird die Erhebung eines Kriegszuschlags sowohl auf den laufenden Arbeitslohn als auch auf das Weihnachtsgeschenk ausgelöst. Der sich ergebende Kriegszuschlag kann in diesen Fällen unverhältnismäßig hoch sein und das Weihnachtsgeschenk ganz oder zu einem erheblichen Teil wegsteuern. Der Reichsminister der Finanzen hat deshalb im Erlaß vom 30. November 1939 S 2174 — 25 III das folgende bestimmt:

„Betrifft: Behandlung der Weihnachtsgeschenke

Zuwendungen eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer aus Anlaß des Weihnachtsfestes (Weihnachtsgeschenke) sind steuerlich nicht mehr begünstigt. Ich bestimme zur Befreiung von Härten das folgende:

1. Übersteigt der Arbeitslohn eines Arbeitnehmers nur durch ein Weihnachtsgeschenk, das in der Zeit vom 25. November bis 24. Dezember gezahlt wird, die Freigrenzen für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer, so ist der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nur von der Lohnsteuer zu berechnen, die auf das Weihnachtsgeschenk entfällt. Ein Kriegszuschlag zur Einkommensteuer von der Lohnsteuer, die auf den übrigen Arbeitslohn entfällt, wird in diesem Fall nicht erhoben.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer in Steuergruppe III hat einen monatlich vorauszahlbaren Monatslohn von 200 Reichsmark. Die monatliche Lohnsteuer beträgt 8,84 Reichsmark. Der Arbeitnehmer erhält aus Anlaß des Weihnachtstagsfestes von seinem Arbeitgeber am 15. Dezember 1939 eine Zuwendung von 50 Reichsmark. Sein Arbeitslohn für Dezember 1939 beträgt $(200 + 50 =) 250$ Reichsmark. Er übersteigt nur durch die Zahlung des Weihnachtsgeschenks die Freigrenze von 234 Reichsmark, die § 1 der Ersten EZDV gemäß für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer vorgesehen ist. Der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer ist in der folgenden Weise zu berechnen:

- a) Zu der Lohnsteuer, die auf den laufenden Monatslohn entfällt (8,84 Reichsmark), wird ein Kriegszuschlag nicht erhoben;
 - b) Die Lohnsteuer von dem Weihnachtsgeschenk beträgt § 35 EStDV (§ 35 der Zweiten EStDV) gemäß 10 vom Hundert von $50 = 5$ RM. Der Kriegszuschlag beträgt 50 vom Hundert von $5 = 2,50$ RM.
2. Wird neben einer nach Abschnitt I 12 RM steuerfreien Arbeitgeberunterstützung (z. B. der Arbeitgeberunterstützung an einen zur Wehrmacht einberufenen Arbeitnehmer) ein Weihnachtsgeschenk in der Zeit vom 25. November bis 24. Dezember gewährt, und wird nur dadurch der Höchstbetrag für steuerfreie Arbeitgeberunterstützungen überschritten, so ist nur das Weihnachtsgeschenk, nicht auch die Arbeitgeberunterstützung, steuerpflichtig.

Beispiel:

Ein Arbeitgeber zahlt einem zur Wehrmacht einberufenen Arbeitnehmer in Steuergruppe I eine Arbeitgeberunterstützung von 150 Reichsmark monatlich. Es sind alle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit dieser Arbeitgeberunterstützung nach Abschnitt I 12 RM erfüllt. Die Arbeitgeberunterstützung unterliegt deshalb nicht der Lohnsteuer und dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer. Am 15. Dezember 1939 zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Weihnachtsgeschenk von 100 Reichsmark. Dadurch erhöhen sich die Gesamtbezüge des Arbeitnehmers für den Monat Dezember 1939 auf 250 Reichsmark. Eine Steuerbefreiung für diesen Betrag kommt Abschnitt I 12 RM gemäß nicht in Betracht. Die Arbeitgeberunterstützung wäre deshalb im Monat Dezember in voller Höhe (laufende Arbeitgeberunterstützung

und Weihnachtsgeschenk) steuerpflichtig. Das ist durch die Anordnung in Ziffer 2 dieses Erlasses ausgeschlossen. Nur das Weihnachtsgeschenk unterliegt der Lohnsteuer und dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer. Die Lohnsteuer ist dabei § 35 EStDV (§ 35 der Zweiten EStDV) gemäß zu berechnen."

Der Erlass vom 30. November 1939 ist auf alle Zuwendungen eines Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer aus Anlaß des Weihnachtstagsfestes anwendbar. Es ist ohne Bedeutung, ob die Zuwendung auf einem Rechtsanspruch beruht oder nicht. Der Erlass ist deshalb auch anzuwenden auf das in der Tarifordnung vorgesehene halbe 13. Monatsgehalt im Kreditbankgewerbe. Er ist anzuwenden auf alle freiwilligen Weihnachtsgeschenke und auf alle in Betriebsordnungen oder Einzelarbeitsverträgen vorgesehenen oder auf Gewohnheitsrecht beruhenden Weihnachtsgeschenke.

Eine Steuerbefreiung von Weihnachtsgeschenken beim Empfänger kann künftig nur noch unter dem Gesichtspunkt des üblichen Gelegenheitsgeschenks in Betracht kommen. Ein übliches Gelegenheitsgeschenk anlässlich des Weihnachtstagsfestes 1939 liegt nur vor, soweit es sich um angemessene und übliche Sachzuwendungen handelt. Es muß bei dem Sachgeschenk der Gedanke im Vordergrund stehen, eine kleine Ehrung, Freude und Aufmerksamkeit zu erweisen. Der Geldwert der Sachzuwendung darf, wenn die Sachzuwendung steuerfrei sein soll, nicht sehr hoch sein.

Beispiele:

- A. Ein Arbeitgeber schenkt seinem Arbeitnehmer anlässlich des Weihnachtstagsfestes 1939 ein Päckchen Tabak. Er will seinem Arbeitnehmer dadurch eine kleine Aufmerksamkeit erweisen. Diese Sachzuwendung ist als übliches Gelegenheitsgeschenk anzusehen und steuerfrei.
- B. Ein Arbeitgeber schenkt seinem Arbeitnehmer anlässlich des Weihnachtstagsfestes 1939 ein Klavier. Dieses Weihnachtsgeschenk ist sehr wertvoll. Es geht über den Rahmen des üblichen Gelegenheitsgeschenks, mit dem eine kleine Aufmerksamkeit erweisen werden soll, hinaus. Bei ihm steht der Gedanke der Entlohnung im Vordergrund. Der Wert des Sachgeschenks ist deshalb lohnsteuerpflichtig.

Barzuwendungen kommen nicht als übliches Gelegenheitsgeschenk in Betracht.

Neuregelung der Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

Von Regierungsrat Dr. Binder, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einleitung,
2. Der Genossenschaftsgedanke,
3. Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungs-genossenschaften,
4. Landwirtschaftliche Bezugs- und Absatzgenossenschaften,
5. Bereich der Land- und Forstwirtschaft,
6. Steuerunschädliche Geschäfte mit Nichtmitgliedern,
7. Anordnungen des Reichsnährstands,
8. Bescheinigung des Reichsbauernführers,
9. Molkereigenossenschaften,
10. Landwirtschaftliche Kleinstgenossenschaften,
11. Gewerbliche Wertgenossenschaften,
12. Gewerbliche Lieferungs-genossenschaften,
13. Steuerliche Begünstigung gewerblicher Genossenschaften,
14. Sozial-Genossenschaften,
15. Kreditgenossenschaften,
16. Kredite an Mitglieder,
17. Spar- und Darlehnskassen,
18. Zentralkassen,
19. Warenrückvergütungen,
20. Steuerliche Behandlung der Warenrückvergütungen,
21. Eigenkapital im Sinn des § 5 Absatz 2 der Verordnung vom 8. Dezember 1939,
22. Steuerliche Anfangsbilanz,
23. Inkrafttreten.

1. Einleitung

§ 1 Abs. 1 Ziffer 2 RStG 1934 gemäß sind Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind grundsätzlich den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Diese Gleichstellung läßt sich aber nicht restlos durchführen, wenn man dem genossenschaftlichen Gedanken entsprechen und die volkswirtschaftliche Bedeutung einzelner Arten von Genossenschaften berücksichtigen will. Der Reichsminister der Finanzen hat demgemäß im § 23 RStG 1934 eine dreifache Ermächtigung erhalten:

1. Er kann bestimmte Gruppen von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften von der Körperschaftsteuer befreien;
2. Er kann einen ermäßigten Steuersatz anwenden;
3. Er kann die Ermittlung des Einkommens der Genossenschaften besonders regeln.

Der Reichsminister der Finanzen hat nunmehr in der Verordnung über die Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 8. Dezember 1939 (RGW I S. 2391, RStBl S. 1189) von der Ermächtigung des Gesetzgebers Gebrauch gemacht:

1. die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften sind von der Körperschaftsteuer befreit, soweit ihre Tätigkeit im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt (§ 2 der VO);
2. gewerbliche Werk- und Lieferungs-genossenschaften können in bestimmtem Umfang Eigenkapital steuerfrei bilden (§ 3 der VO);
3. die Körperschaftsteuer ermäßigt sich auf ein Drittel bei Kreditgenossenschaften, die Kredite ausschließlich an ihre Mitglieder gewähren (§ 4 der VO);
4. Warenrückvergütungen sind unter bestimmten Voraussetzungen zum Teil abzugsfähig (§ 5 der VO).

Im dem Erlaß vom 11. Dezember 1939 S 2515 — 300 III (RStBl S. 1198) sind die Bestimmungen der Verordnung näher umgrenzt und die dazu erforderlichen Anweisungen ergangen.

Die Neuregelung bringt eine erhebliche Verwaltungsvereinfachung. Die Tatbestandsmerkmale, an die die Steuerpflicht knüpft, sind leicht feststellbar. Nach dem bisherigen Recht mußte bei jedem einzelnen Geschäft einer Genossenschaft untersucht werden, ob es sich um ein Geschäft mit einem Mitglied oder um ein Geschäft mit einem Nichtmitglied handelte. Diese Feststellungen waren zeitraubend und gaben zu vielen Zweifeln Anlaß. Sie sind in Zukunft mit Ausnahme der landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften nicht mehr erforderlich. Bei den landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften ist durch die vorgesehene Rauschalisierung der Nichtmitglieds-geschäfte eine Ermittlung im einzelnen ebenfalls nicht mehr erforderlich.

2. Der Genossenschaftsgedanke

Die Genossenschaften entstanden aus dem Bedürfnis heraus, wirtschaftlich schwache Kreise zusammenzufassen und dadurch Leistungen hervorzubringen, die dem einzelnen allein nicht möglich waren. Insbesondere haben sich Landwirte, Handwerker und kleine Gewerbetreibende genossenschaftlich zusammengeschlossen. Die Mitglieder der Genossenschaften finden sich zu einem gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zusammen mit dem Zweck, durch gemeinsame wirtschaftliche Mittel ihren eigenen Erwerbsberuf und ihre eigene Wirtschaft zu fördern.

Beispiel:

Ein Landwirt, der sein Getreide mit dem Flügel drischt, ist den ganzen Winter über mit Dreschen beschäftigt. Schließen sich aber mehrere Landwirte zusammen, so können sie gemeinsam eine Dreschmaschine anschaffen. Dadurch werden Arbeitskräfte frei. Diese können die Wirtschaft jedes einzelnen Landwirts anderweitig nuzbringend fördern.

Aus der Zweckbestimmung der Genossenschaft ergibt sich der Unterschied zwischen dem Mitglied einer Genossenschaft und dem Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft oder dem Mitunternehmer einer Personengesellschaft. Die Genossen sind nicht nur die Träger des Unternehmens, sondern zugleich die Rundschaft ihres eigenen Unternehmens. Der Genossenschaftsgedanke hat nicht den Zweck, einen hohen Zins des Kapitals, das in der Genossenschaft arbeitet, herauszuwirtschaften, sondern die wirtschaftlichen Belange des einzelnen Genossen unmittelbar zu fördern.

3. Landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften

Die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften bilden das Rückgrat der landwirtschaftlichen Marktordnung. Sie stellen im Rahmen der Erzeugungsschlacht die Rohstoffe sicher und sorgen für ihre entsprechende Verwertung und Verteilung. Ihre Mitwirkung an diesen Aufgaben erleichtert eine befriedigende Marktordnung in der Landwirtschaft. Sie sind ernährungspolitisch von großer Bedeutung. Es ist ihnen demgemäß in der Verordnung vom 8. Dezember 1939 eine Sonderstellung eingeräumt worden. § 2 der VO bestimmt:

„Genossenschaften sind von der Körperschaftsteuer befreit, soweit sich ihr Geschäftsbetrieb erstreckt:

- a) auf die gemeinschaftliche Benutzung land- und forstwirtschaftlicher Betriebsrichtungen oder Betriebsgegenstände (z. B. Drechsgenossenschaften, Pfluggenossenschaften, Zuchtgenossenschaften) oder
- b) 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, Viehverwertungsgenossenschaften, Eierverwertungsgenossenschaften).“

Die Befreiungsvorschrift des § 2 der VO stimmt inhaltlich mit § 3 Ziffer 8 des Gewerbesteuergesetzes überein. Die Bestimmung des § 2 der VO wurde aber der Übersicht halber in Nutzungs- und in (Bearbeitungs- und) Verwertungsgenossenschaften gegliedert.

Die Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften können einen reinen forstwirtschaftlichen Betrieb darstellen, wie z. B. einen Waldbauverein. Sie können auch ein rein landwirtschaftlicher Betrieb sein, z. B. eine Drechsgenossenschaft. Es können auch Landwirtschaft und Forstwirtschaft zusammentreffen, wie z. B. beim Gartenbau.

Im § 2 Buchstabe a der VO sind als Beispiele landwirtschaftlicher Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften aufgezählt: Drechsgenossenschaften, Pfluggenossenschaften, Zuchtgenossenschaften und Verwertungsgenossenschaften sind im § 2 Buchstabe b der VO aufgezählt: Molkereigenossenschaften, Winzergenossenschaften und Brennereigenossenschaften. Sie bearbeiten die landwirtschaftlichen Erzeugnisse und verwerten sie. Keine Verwertungsgenossenschaften sind z. B. die Viehverwertungsgenossenschaften und die Eierverwertungsgenossenschaften.

4. Landwirtschaftliche Bezugs- und Absatzgenossenschaften

Es kommt oft vor, daß Verwertungsgenossenschaften neben dem Absatz der Erzeugnisse ihrer Mitglieder auch den gemeinschaftlichen Einkauf für ihre Mitglieder besorgen, z. B. den Einkauf von Düngemitteln, von Kohlen, von landwirtschaftlichen Geräten usw. Das sind sogenannte Bezugs- und Absatzgenossenschaften. Der Erlaß vom 11. Dezember 1939 stellt klar, daß diese Bezugs- und Absatzgenossenschaften nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 2 der VO fallen. Sie sind demgemäß voll Körperschaftsteuerpflichtig. Es wird also nicht etwa eine Aufteilung in einen steuerpflichtigen Gewinn aus dem Bezugs- und Absatzgeschäft und in einen steuerfreien Gewinn aus dem Absatzgeschäft vorgenommen. Das gilt auch für die Zentrale der landwirtschaftlichen Bezugs- und Absatzgenossenschaften (landwirtschaftliche Haupt- und Zentralgenossenschaften).

5. Bereich der Land- und Forstwirtschaft

Einkünfte aus einem landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen Nebenbetrieb sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, wenn der Nebenbetrieb dazu bestimmt ist, dem Hauptbetrieb, nämlich der Landwirtschaft oder der Forstwirtschaft, zu dienen.

Beispiel:

Ein Landwirt betreibt eine Kartoffelbrennerei. Die Einkünfte daraus zählen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Brennerei dem landwirtschaftlichen Hauptbetrieb dient und mit ihm in organisatorischem und wirtschaftlichem Zusammenhang steht.

Dieser Grundsatz, der für die Einkommensteuer der natürlichen Personen gilt, ist im § 3 Ziffer 8 des Gewerbesteuergesetzes und im § 2 der VO vom 8. Dezember 1939 für die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften übernommen worden. Die Tätigkeit der Genossenschaft liegt im Bereich der Landwirt-

schaft, wenn der Betrieb der Genossenschaft als Nebenbetrieb der in der Genossenschaft zusammengefaßten Landwirte anzusehen ist. Der Betrieb der Genossenschaft muß als Nebenbetrieb den landwirtschaftlichen Hauptbetrieben der Genossen dienen.

Von einem landwirtschaftlichen Nebenbetrieb der Genossen kann nur dann gesprochen werden, wenn in dem Nebenbetrieb ausschließlich Erzeugnisse der Genossen bearbeitet oder verwertet werden. Werden neben den Mitgliedererzeugnissen auch fremde Erzeugnisse bearbeitet oder verwertet, so liegt kein Nebenbetrieb, sondern ein selbständiger Hauptbetrieb vor. Er ist grundsätzlich gewerbesteuerpflichtig und körperschaftsteuerpflichtig.

Beispiel:

Eine Winzergenossenschaft ist als landwirtschaftlicher Nebenbetrieb ihrer Genossen körperschaftsteuerfrei, wenn sie ausschließlich die von ihren Mitgliedern angelieferten Trauben keltert und verwertet. Werden daneben auch Trauben von Nichtmitgliedern gekeltert, dann wird sie körperschaftsteuerpflichtig.

6. Steuerunschädliche Geschäfte mit Nichtmitgliedern

Nicht jedes Nichtmitgliedergeschäft einer landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaft führt zur Körperschaftsteuerpflicht. Es sind die folgenden Maßnahmen zu beachten:

a) Erlaubte Gegengeschäfte schließen die Steuerfreiheit nicht aus. Gegengeschäfte mit Nichtmitgliedern sind erlaubt, wenn sie

1. unbedingt notwendig sind, um den Genossenschaftszweck zu erreichen, und
2. diesem Zweck unmittelbar dienen.

Beispiele:

Eine Winzergenossenschaft kauft eine Presse, um die von den Mitgliedern angelieferten Trauben keltern zu können. Eine Zuchtgenossenschaft kauft Futtermittel zur Fütterung ihrer Zuchttiere.

b) Notwendige Hilfs- und Nebengeschäfte müssen im einzelnen Fall zwingend geboten sein. Nur dann sind sie steuerunschädlich.

Beispiel:

Eine Molkerei kauft von Nichtmitgliedern Butter auf, da sie infolge der Maul- und Klauenseuche ihren Bedarf aus den Lieferungen ihrer Mitglieder nicht decken kann (Urteil NZS vom 20. März 1928 Bd. 23 S. 103).

c) Geschäfte mit Nichtmitgliedern sind steuerunschädlich,

1. wenn sie auf Grund einer Anordnung des Staats, der Partei oder des Reichsnährstands erfolgen oder
2. wenn der Reichsbauernführer oder die zuständige Landesbauernschaft bescheinigen, daß die Nichtmitgliedergeschäfte im „Kampf dem Verderb“ notwendig sind. Die Körperschaftsteuer der Gewinne aus den Nichtmitgliedergeschäften wird pauschaliert (Hinweis auf Buchstabe B b Ziffer 4 und 5 des Erlasses vom 11. Dezember 1939).

d) Zwischen dem Erzeuger und der Verwertungsgenossenschaft werden oft Anschluß- und Lieferungs-genossenschaften eingeschaltet. Der Landwirt liefert seine Erzeugnisse an die Anschluß- oder Lieferungs-genossenschaft. Diese gibt die Erzeugnisse mit oder ohne vorherige Bearbeitung an die Verwertungsgenossenschaft weiter. Der Geschäftsverkehr spielt sich aber unmittelbar zwischen dem Erzeuger und der Verwertungsgenossenschaft ab. Diese Nichtmitgliedergeschäfte der Verwertungsgenossenschaft sind nach dem bezeichneten Erlaß ebenfalls steuerunschädlich. Als Beispiele sind dort aufgeführt:

Beispiel für Anschlußgenossenschaften:

Landwirtschaftliche Erzeuger, deren finanzielle Leistungsfähigkeit gering ist, werden oft in einer Anschlußgenossenschaft zusammengefaßt, um ihre Erzeugnisse (z. B.

Milch, Eier) zu verwerten. Die Anschlußgenossenschaft tritt einer Molkereigenossenschaft oder einer Eierverwertungsgenossenschaft als Mitglied bei. Der gesamte Geschäftsverkehr spielt sich unmittelbar zwischen der Molkereigenossenschaft oder der Eierverwertungsgenossenschaft und den Mitgliedern der Anschlußgenossenschaft ab.

Beispiel für Lieferungs-genossenschaften:

Genossenschaftliche Sammelstellen (z. B. für Milch und Eier) werden oft gebildet, um anfallende landwirtschaftliche Erzeugnisse örtlich zu erfassen. Diese Sammelstellen leiten die Erzeugnisse der Mitglieder an die eigentliche Verwertungsgenossenschaft (Molkereigenossenschaft, Eierverwertungsgenossenschaft) weiter. Die Sammelstelle tritt in ihrer Eigenschaft als Lieferungs-genossenschaft der Verwertungsgenossenschaft als Mitglied bei.

7. Anordnungen des Reichsnährstands

Im Rahmen der Ernährungsschlacht werden landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften oft gezwungen, Einrichtungen (z. B. Dreschmaschinen) auch Nichtmitgliedern zur Verfügung zu stellen, oder Erzeugnisse von Nichtmitgliedern zu bearbeiten oder zu verwerten. Der Zwang, mit Nichtmitgliedern Geschäfte zu machen, beruht entweder auf einer gesetzlichen Anordnung oder auf Anordnung von staatlichen oder parteiamtlichen Stellen. Die meisten Anordnungen erläßt der Reichsnährstand und die ihm unterstellten Milch- und Fettwirtschaftsverbände. Sie werden im Verbandsblatt des Reichsnährstands veröffentlicht.

Es wäre unbillig, wenn landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, die nicht freiwillig, sondern auf Grund eines Zwangs mit Nichtmitgliedern Geschäfte tätigen, körperschaftsteuerpflichtig werden würden. Es ist deshalb § 131 AO gemäß bestimmt worden, daß landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder auf Anordnung von Staat, Partei oder Reichsnährstand gezwungen sind, Geschäfte mit Nichtmitgliedern zu machen, nicht zur Körperschaftsteuer heranzuziehen sind. Die Gewinne aus den Mitgliedergeschäften sind körperschaftsteuerfrei zu lassen. Die Körperschaftsteuer für Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften kann in einem Pauschbetrag festgesetzt werden.

Die Anordnung an die Finanzämter, die Nichtmitgliedergeschäfte zu pauschalieren, ist nicht zwingend. Die Gewinne aus den Nichtmitgliedergeschäften können auch im einzelnen ermittelt werden. Das wird aber in den meisten Fällen schwierig oder unmöglich sein. Von der Pauschalierung wird daher stets Gebrauch zu machen sein.

Es dürften keine Bedenken bestehen, den gesamten Gewinn im Verhältnis der Umsätze aufzuteilen, wenn die Rohgewinnspanne bei den Mitgliedergeschäften und bei den Nichtmitgliedergeschäften dieselbe ist. Wird im Einzelfall nachgewiesen, daß die Nichtmitgliedergeschäfte offenbar Verlustgeschäfte sind, so kann der Pauschbetrag auch auf 0 RM festgesetzt werden.

Es handelt sich bei dieser Pauschalierung um eine Billigkeitsmaßnahme. Der Verlust aus Nichtmitgliedergeschäften ist deshalb nicht vortragfähig.

Bei der Pauschalierung ist zu berücksichtigen, daß die Nichtmitgliedergeschäfte eine Umsatzeigerung bedeuten, die das Gesamtergebnis der Genossenschaft günstig beeinflussen kann. Die Betriebsunkosten werden durch die höheren Umsätze gesenkt und die Anlagen besser ausgenutzt.

8. Bescheinigung des Reichsbauernführers

Zur Förderung des Vierjahresplans und aus dem Gedanken heraus „Kampf dem Verderb“ stellen landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaften ihre Einrichtungen freiwillig Nichtmitgliedern zur Verfügung. Es werden z. B. Dampfkolonnen allen Landwirten eines Bezirks zur Verfügung gestellt, um Futtermittel (Kartoffeln) haltbar zu machen. Aus Gründen der Saattgutverbesserung werden Saattgutareinigungsanlagen Nichtmitgliedern zur Verfügung ge-

stellt. Das gleiche gilt für die Bereitstellung von Zuchtieren.

In diesen Fällen liegt in der Regel kein Zwang für die Geschäfte mit Nichtmitgliedern vor. Wegen ihrer ernährungs politischen Bedeutung sollen aber diese Nichtmitgliedergeschäfte die Körperschaftsteuerpflicht nicht auslösen, wenn der Reichsbauernführer oder die zuständige Landesbauernschaft bescheinigen, daß die Nichtmitgliedergeschäfte aus ernährungspolitischen Gründen erforderlich sind.

Die Körperschaftsteuer für die Gewinne aus den Nichtmitgliedergeschäften kann § 131 AO gemäß in einem Pauschbetrag festgelegt werden (Hinweis auf Buchstabe B b Ziffer 5 des Erlasses vom 11. Dezember 1939).

9. Molkereigenossenschaften

Molkereigenossenschaften gehören zu den reinen landwirtschaftlichen Bearbeitungs- und Verwertungsgenossenschaften. Sie sind demgemäß von der Körperschaftsteuer befreit, soweit sie im Bereich der Landwirtschaft tätig sind. Aus Gründen der reibungslosen Versorgung der Bevölkerung mit Milch und Milchzeugnissen machen Molkereigenossenschaften oft Geschäfte mit Nichtmitgliedern. Dazu gehören auch Bezugs geschäfte, wie z. B. der Kauf von Butter, Käse und Magermilch zur Rüdlieferung an ihre Mitglieder. Nach dem Erlaß vom 11. Dezember 1939 werden Molkereigenossenschaften durch diese Bezugs geschäfte nicht zu steuerpflichtigen Bezug- und Abzuggenossenschaften. Sie sind trotz dieser Bezugs geschäfte als reine landwirtschaftliche Bearbeitungs- und Verwertungsgenossenschaften im Sinn des § 2 der VO zu behandeln. Es sind demgemäß nur die Gewinne aus den Bezugs geschäften (Zukauf) körperschaftsteuerpflichtig. Diese Gewinne dürften stets klein sein. Nach dem bezeichneten Erlaß ist deshalb von der Pauschalierung § 21 KStG gemäß weitgehend Gebrauch zu machen.

Der Pauschbetrag ist nach denselben Gesichtspunkten festzusetzen wie bei der Pauschalierung von Gewinnen aus Nichtmitgliedergeschäften, die Staat, Partei oder Reichsnährstand angeordnet haben (Hinweis auf Ziffer 7). Es handelt sich dabei um die Pauschalierung von Bezugs geschäften. Es kann bei der Pauschalierung an Stelle des Umsatzes (Verkaufspreise) auch von den Eingangswerten ausgegangen werden.

§ 14 der Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes 1925 gemäß sind rechtsfähige Molkereivereinigungen und Molkereigenossenschaften, die nicht im Genossenschaftsregister eingetragen sind, aber der Aufsicht der amtlichen Berufsvertretung unterstehen, den eingetragenen Molkereigenossenschaften gleichgestellt worden. Diese Gleichstellung gilt auch nach dem neuen Recht.

10. Landwirtschaftliche Kleinstgenossenschaften

In ländlichen Bezirken trifft man oft kleine und kleinst landwirtschaftliche Genossenschaften, insbesondere kleine Bezug- und Abzuggenossenschaften und kleine Spar- und Darlehnskassen. Diese landwirtschaftlichen Genossenschaften sind oft so klein, daß sie die Kosten einer eigenen Verwaltung nicht tragen können. Sie werden daher ehrenamtlich geführt.

Die ehrenamtlichen Geschäftsführer sind mit den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften oft nicht genügend vertraut. Die genaue Gewinnermittlung dieser landwirtschaftlichen Kleinstgenossenschaften würde daher für die Finanzämter zu umfangreichen Beanstandungen und Ermittlungen führen. Das steuerliche Ergebnis einer genauen Gewinnermittlung wäre in der Regel nur klein. Nach dem Erlaß vom 11. Dezember 1939 bestehen keine Bedenken, wenn von einer Veranlagung dieser landwirtschaftlichen Kleinstgenossenschaften ganz abgesehen wird oder wenn etwaige steuerliche Gewinne § 21 KStG gemäß großzügig pauschaliert werden. Dadurch wird eine kostspielige Verwaltungsarbeit vermieden.

Es ist der Praxis überlassen, inwieweit sie eine Veranlagung durchführen oder von der Pauschalierung Gebrauch machen will. Die ehrenamtliche Geschäftsführung gibt einen Anhaltspunkt dafür, ob eine Genossenschaft noch zu den Kleinstgenossenschaften zu zählen ist. Was unter ehrenamtlicher Tätigkeit zu verstehen ist, ergibt sich aus den Grundsätzen für die Gewährung des Zinsvoraus, die das Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen getroffen hat (Deutscher Reichsanzeiger vom 27. Dezember 1938 Nr. 301 S. 2). Dort ist ausgeführt:

„Eine ehrenamtliche Leitung liegt dann vor, wenn der Rechner nebenamtlich allein und ohne fremde bezahlte Hilfe — d. h. also in der Regel ohne besonderes Büro für das Spar- und Kreditgeschäft — die Genossenschaftsgeschäfte führt und die Mitglieder des Vorstandes außer dem Rechner, falls er dem Vorstand angehört — ehrenamtlich tätig sind. Ehrenamtlich geleitete Nebenstellen hauptamtlich geleiteter Kreditgenossenschaften sind nicht als ehrenamtlich geleitete Kreditgenossenschaften anzusehen.“

11. Gewerbliche Werkgenossenschaften

Kleingewerbetreibende haben oft nicht die Mittel, die erforderlich sind, um Maschinen oder andere Betriebsgegenstände anzuschaffen. Es schließen sich daher mehrere Gewerbetreibende zusammen und schaffen gemeinsam den erforderlichen Betriebsgegenstand zur gemeinschaftlichen Benutzung an. Diese gewerblichen Werkgenossenschaften sind § 3 Buchstabe a der VO gemäß steuerlich begünstigt. Sie nehmen auf gewerblichem Gebiet dieselbe Stellung ein wie die steuerlich begünstigten Nutzungsgenossenschaften auf landwirtschaftlichem Gebiet.

Gewerbliche Werkgenossenschaften im Sinn des § 2 Buchstabe a der VO sind Genossenschaften, die ihre Betriebseinrichtungen oder Betriebsgegenstände den Genossen zur Verfügung stellen. Die Betriebseinrichtung oder der Betriebsgegenstand der Genossenschaft muß der technischen Durchführung des Gewerbes des einzelnen Genossen dienen.

Beispiel:

Mehrere Handwerker schließen sich zu einer Gerüstbaugenossenschaft zusammen.

Mit der steuerlichen Begünstigung der gewerblichen Werkgenossenschaften soll dem kleinen Handwerker geholfen werden. Es ist demgemäß nur an die Handwerker gedacht, die sich eines gemeinschaftlichen Betriebsgegenstands als Hilfsmittel für ihren eigenen Betrieb bedienen. Nicht hierher gehören deshalb die gewerblichen Werkgenossenschaften, deren Betriebseinrichtung von so großer wirtschaftlicher Bedeutung ist, daß sie nicht mehr als ein Hilfsmittel, sondern als lebenswichtiger Bestandteil für den Betrieb des einzelnen Genossen angesehen werden kann.

Beispiele:

Genossenschaftliche Schlächthöfe; genossenschaftliche Bäderreien; genossenschaftliche Wäschereien.

12. Gewerbliche Lieferungs genossenschaften

Die gewerblichen Lieferungs genossenschaften bearbeiten oder verwerten die gewerblichen Erzeugnisse, die die Mitglieder entweder selbst hergestellt oder bearbeitet oder verarbeitet haben (§ 2 Buchstabe b der VO). Sie geben dem Handwerker die Möglichkeit, sich an Lieferungen oder Leistungen zu beteiligen, die der einzelne nicht bewältigen könnte. Sie werden auch als handwerkliche Arbeitsgemeinschaften, als Bauträgergesellschaften oder als Hausbaugesellschaften des Bauhandwerks bezeichnet. Ihre besondere Aufgabe liegt in der zentralen Beschaffung und Ausführung der Aufträge.

Beispiel:

Die Wehrmacht vergibt den Bau einer Kaserne. Die Verträge über die Ausführung der erforderlichen Arbeiten werden nicht von den einzelnen Handwerkern, sondern von ihren Lieferungs genossenschaften abgeschlossen. Die Arbeiten hat der Handwerker auszuführen. Die Lieferungs genossenschaft haftet

der Wehrmacht gegenüber für die ordnungsmäßige Ausführung der Arbeiten unmittelbar.

Zu den steuerbegünstigten Genossenschaften im Sinn des § 2 Buchstabe b der VO gehören nur die gewerblichen Lieferungs-genossenschaften, die durch eine Bescheinigung nachweisen, daß sie die Anerkennung des Reichsstands des Deutschen Handwerks besitzen.

13. Steuerliche Begünstigung gewerblicher Genossenschaften

Die gewerblichen Werkgenossenschaften und die gewerblichen Lieferungs-genossenschaften sollen dem wirtschaftlich schwachen Handwerker die Möglichkeit geben, seinen Betrieb ertragbringend zu gestalten oder sich an großen Aufträgen zu beteiligen. Zur Beschaffung der gemeinsamen Betriebs-einrichtung oder zur Übernahme von Haftungen braucht die Genossenschaft ein bestimmtes Kapital. Das erforderliche Kapital kann durch Einzahlung von Geschäftsguthaben nicht immer in ausreichendem Umfang gebildet werden. Es soll daher diesen Genossenschaften die Möglichkeit gegeben werden, Eigenkapital steuerfrei zu bilden. Der Erlaß vom 11. Dezember 1939 bestimmt daher:

„a) Gewerbliche Werkgenossenschaften und gewerbliche Lieferungs-genossenschaften können in der Anlaufzeit die erforderlichen Rücklagen steuerfrei bilden;

b) Die steuerfreien Rücklagen dürfen zwei Drittel der eingezahlten Geschäftsguthaben der Genossen nicht übersteigen.“

Unter Anlaufzeit ist die Zeit zu verstehen, die die Genossenschaft braucht, um zwei Drittel der eingezahlten Geschäftsguthaben als offene Rücklage zu bilden. Die steuerfreien Rücklagen dürfen zwei Drittel der eingezahlten — nicht der satzungsmäßig zulässigen — Geschäftsguthaben nicht übersteigen. Dadurch soll ein Anreiz geschaffen werden, daß die Genossen durch Einzahlung von Geschäftsguthaben sich möglichst stark an der Bildung von Eigenkapital beteiligen.

14. Sozial-Genossenschaften

Die Sozial-Genossenschaften oder Sozial-Gewerke sind Einrichtungen der deutschen Handwerker. Sie sind im Rahmen des Leistungskampfes der deutschen Betriebe, der von der Deutschen Arbeitsfront durchgeführt wird, ins Leben gerufen worden. Sie sind an die Richtlinien des Sachamts „Das Deutsche Handwerk“ in der Deutschen Arbeitsfront gebunden.

Dem Erlaß vom 11. Dezember 1939 gemäß haben die Sozial-Genossenschaften dieselben steuerlichen Begünstigungen wie die gewerblichen Werkgenossenschaften und die gewerblichen Lieferungs-genossenschaften (Hinweis auf Ziffer 13).

Die Sozial-Genossenschaften sind noch im Entstehen begriffen. Sie betätigen sich bis jetzt auf den drei folgenden Gebieten:

1. Gefolgschafts-Verpflegung;

Beispiel:

Mehrere Handwerker, die an einem Bau arbeiten, wollen zur Verpflegung ihrer Arbeitnehmer eine gemeinsame Küche errichten. Sie schließen sich zu diesem Zweck zu einer Genossenschaft zusammen.

2. Gesundheitsdienst;

Beispiel:

Die Sozial-Genossenschaft, die die Handwerker eines Orts umfaßt, schließt mit einem Arzt einen einheitlichen Vertrag. Der Arzt erteilt Ratschläge und überwacht die gesundheitlichen Einrichtungen der handwerklichen Betriebe.

3. Sportgemeinschaft;

Beispiel:

Eine Gemeinde stellt ihr Schwimmbad oder ihre Turnhalle den Arbeitnehmern von Handwerkern zur Verfügung, die sich zu einer Genossenschaft zusammengeschlossen haben.

15. Kreditgenossenschaften

Kreditgenossenschaften haben im Rahmen des gesamten Kreditwesens die Aufgabe, den wirtschaftlich schwächeren Mittelstand mit kurzfristigem Personal-kredit und mit längerfristigem Anlagekredit zu versorgen. Diese Kleinkredite sollen möglichst billig sein. Sie sind aber mit höheren Kosten verbunden. Auch verfügen die Kreditgenossenschaften oft über ein kleines Eigenkapital, weil ihre Mitglieder hohe Einlagen nicht aufbringen können. Sie sind daher auf eine starke Reservebildung angewiesen.

Kreditgenossenschaften erfüllen weitgehend dieselben Aufgaben wie die Sparkassen. Sie stehen deshalb mit den öffentlichen Sparkassen im Wettbewerb. Die öffentlichen oder unter Staatsaufsicht stehenden Sparkassen sind von der Körperschaftsteuer befreit, soweit sie der Pflege des eigentlichen Sparverkehrs dienen (§ 4 Ziffer 4 KStG). Solange die Sparkassen steuerlich begünstigt sind, ist es erforderlich, auch die Kreditgenossenschaften steuerlich zu begünstigen. Andernfalls würden die Wettbewerbsbedingungen zwischen Sparkassen und Kreditgenossenschaften verschoben werden. Es wäre nahegelegen, auch bei den Kreditgenossenschaften den Sparverkehr steuerlich zu begünstigen. Es hätte aber dann der Gewinn, der auf den Sparverkehr entfällt, aus dem Gesamtgewinn ausgegliedert werden müssen. Aus Gründen einer vereinfachten Veranlagung ist diese umständliche Ausgliederung vermieden worden. An Stelle der Ausgliederung des Spargeschäfts wurde die Steuer auf ein Drittel ermäßigt, wenn die Kreditgenossenschaften ihrer eigentlichen Aufgabe treu bleiben, d. h. wenn sie nur Kredite an ihre Mitglieder gewähren (§ 4 der VO).

Nach bisherigem Recht waren Kreditgenossenschaften steuerfrei, wenn sie sich mit allen ihren Geschäften auf den Kreis der Mitglieder beschränkten. Sie durften demgemäß Spargelder nur in dem Umfang hereinnehmen, in dem sie zur Kreditgewährung erforderlich waren. Nach dem neuen Recht können Kreditgenossenschaften unbeschränkt Gelder hereinnehmen. Auch sind sie mit allen anderen Geschäften, die keine Kreditgewährung sind, nicht an den Kreis ihrer Mitglieder gebunden. Damit fällt die bisher mühevoll Arbeit weg, jedes einzelne Geschäft daraufhin zu prüfen, ob es ein Mitglieder-geschäft oder ein notwendiges Hilfspeschäft oder ein Nichtmitlieder-geschäft ist.

In Zukunft brauchen nur noch die eigentlichen Kreditgeschäfte geprüft zu werden. Nach dem Erlaß vom 11. Dezember 1939 haben die Kreditgenossenschaften den Nachweis, daß Kredite nur an Mitglieder gewährt werden, zu erleichtern. Sie haben auf dem einzelnen Geschäftsfreundkonto die Mitgliedsnummer des Genossen zu vermerken.

16. Kredite an Mitglieder

Eine Kreditgenossenschaft, die die steuerliche Begünstigung des § 4 der VO beanspruchen will, darf Kredite nur an ihre Mitglieder gewähren.

Der Erlaß vom 11. Dezember 1939 unterscheidet zwischen der Kreditgewährung und der Anlage von Geldbeständen.

Beispiele für Kreditgewährung:

Ein Handwerker nimmt bei seiner Kreditgenossenschaft einen Kredit auf und schafft Maschinen an. Zur Sicherung des Kredits wird eine Hypothek auf seinem Grundstück eingetragen. Der Kredit bleibt auch dann ein Mitgliederkredit, wenn das Grundstück später an ein Nichtmitglied veräußert wird.

Ein Beamter läßt sich sein Monatsgehalt von 400 RM regelmäßig auf sein Konto bei einer Kreditgenossenschaft überweisen. Er ist nicht Mitglied der Genossenschaft. Er übergiebt regelmäßig am 25. d. M. sein Konto mit 50 RM. Darin ist noch keine Kreditgewährung im Sinn des § 4 der VO zu erblicken, denn das Konto wird nur vorübergehend und in geringem Umfang überzogen. Ein Kredit dürfte aber vorliegen, wenn der Beamte regelmäßig schon am 15. jedes Monats sein Konto mit 200 RM überzieht.

Beispiele für die Anlage von Geldbeständen:

Eine Kreditgenossenschaft unterhält als Liquiditätsreserve Guthaben bei einer Zentralkasse oder bei einer anderen Bank. Eine Kreditgenossenschaft kauft zur Verteilung ihres Risikos Industrieobligationen und Aktien.

Die Spitzenverbände der Kreditgenossenschaften und die Deutsche Zentralgenossenschaftskasse machen darüber, daß der Erwerb von Kapital- und Geldmarktpapieren sich in angemessenen Grenzen hält. Die Anlage von Geldbeständen ist insoweit nicht als Kreditgewährung im Sinn des § 7 der VO anzusehen.

17. Spar- und Darlehnskassen

Spar- und Darlehnskassen, die nur das Geld- und Kreditgeschäft betreiben, sind Kreditgenossenschaften. Sie zahlen ein Drittel der Steuer, wenn sie Kredite ausschließlich an ihre Mitglieder gewähren (§ 4 der VO).

Spar- und Darlehnskassen betreiben neben dem Geld- und Kreditgeschäft oft auch das Warengeschäft. In diesen Fällen war nach bisherigem Recht das steuerpflichtige Warengeschäft aus dem steuerfreien Geld- und Kreditgeschäft auszugliedern. Das ist nach dem neuen Recht nicht mehr erforderlich. Dem Erlass vom 11. Dezember 1939 gemäß sind die Spar- und Darlehnskassen steuerlich als Kreditgenossenschaften zu behandeln, wenn das Geld- und Kreditgeschäft der Hauptgeschäftszweig ist. Sie sind als Warengenossenschaften zu behandeln, wenn das Warengeschäft den Hauptgeschäftszweig bildet.

Die Frage, ob das Geld- und Kreditgeschäft oder ob das Warengeschäft den Hauptgeschäftszweig einer Spar- und Darlehnskasse darstellt, ist auch für das Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen wegen der Vergütung des Zinsvoraus von Bedeutung. Es soll doppelte Arbeit vermieden werden. Es ist deshalb in dem bezeichneten Erlass bestimmt worden, daß Ermittlungen über den Hauptgeschäftszweig in der Regel unterbleiben können. Die Finanzämter können sich der vom Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen getroffenen Regelung anschließen. Es kann demgemäß unterstellt werden, daß eine Spar- und Darlehnskasse als Kreditgenossenschaft anzusehen ist, wenn sie für Einlagen, die bei ihr gemacht werden, den für Kreditgenossenschaften zulässigen Zinsvoraus vergütet.

Über den Zinsvoraus hat das Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen Grundsätze aufgestellt (Grundsätze für die Gewährung des Zinsvoraus, Deutscher Reichsanzeiger 1938 Nr. 301 S. 2). Sie haben folgenden Wortlaut:

„(1) Kreditgenossenschaften dürfen die für täglich fällige Gelder, Ründigungs- und feste Gelder vorgesehenen Höchstzinsätze um höchstens 1/2 v. H., die für Spareinlagen vorgesehenen Höchstzinsätze um höchstens 1/4 v. H. überschreiten.

(2) Ehrenamtlich geleitete Kreditgenossenschaften, deren Bilanzsumme 500 000 RM nicht übersteigt, dürfen die Höchstzinsätze für Spareinlagen um höchstens 3/8 v. H. überschreiten. Für die anderen Geldarten steht ihnen die Gewährung des Zinsvoraus nach Maßgabe des Absatz 1 zu.“

Das Finanzamt ist an die vom Reichsaufsichtsamt für das Kreditwesen getroffene Regelung nicht gebunden. Es kann in besonderen Fällen auch von sich aus Ermittlungen über den Hauptgeschäftszweig einer Spar- und Darlehnskasse anstellen. Für die Beurteilung, ob das Geld- und Kreditgeschäft den Hauptgeschäftszweig darstellt, sind die Rohgewinne aus dem Geld- und Kreditgeschäft mit den Rohgewinnen aus dem Warengeschäft zu vergleichen. Das Kreditgeschäft bildet den Hauptgeschäftszweig, wenn die Rohgewinne aus dem Geld- und Kreditgeschäft höher sind als die Rohgewinne aus dem Warengeschäft (Hinweis auf Buchstabe E c Absatz 3 ff. des Erlasses vom 11. Dezember 1939).

18. Zentralkassen

Zentralkassen sind ihrem Wesen nach Geldausgleichstellen der Genossenschaften, d. h. sie beschränken

sich in der Hauptsache darauf, von den ihnen angeschlossenen Genossenschaften Gelder hereinzunehmen und sie an andere Genossenschaften auszuliehen. Die Zentralkassen sind Kreditgenossenschaften im Sinn des § 4 der VO. Die Körperschaftsteuer ermäßigt sich auf ein Drittel, wenn Kredite ausschließlich an Mitglieder gewährt werden. Das gilt auch für Zentralkassen, die in Form einer Kapitalgesellschaft geführt werden. An die Stelle des Genossen tritt dann der Anteilseigner.

Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung ist, daß sich die Zentralkassen auf ihre eigentlichen genossenschaftlichen Aufgaben beschränken. Das ist anzunehmen, wenn von der Gesamtsumme der Ausleihungen und von den Gesamterpflichtungen mindestens 80 v. H. auf genossenschaftliche Mitglieder oder auf Anteilseigner der Zentralkasse und auf die Deutsche Zentralgenossenschaftskasse entfallen.

Den Zentralkassen sind nicht nur Kreditgenossenschaften, sondern auch Warengenossenschaften angeschlossen. Für Warengenossenschaften kommt eine steuerliche Begünstigung im Sinn des § 4 der VO nicht in Betracht. Es ist deshalb nicht erforderlich, daß die Genossenschaften, die einer Zentralkasse angeschlossen sind, steuerlich begünstigt sind.

19. Warenrückvergütungen

Warenrückvergütungen werden in der Regel nur von Genossenschaften gewährt. Genossenschaften verfolgen das Ziel, den Erwerbsberuf und die Wirtschaft des einzelnen Genossen zu fördern. Dazu gehört auch, daß die Waren an die Mitglieder möglichst billig abgegeben werden. Das wird dadurch erreicht, daß den Genossen ein Preisnachlaß gewährt wird.

Es werden zwei Arten von Preisnachlaß unterschieden:

1. der sofortige Preisnachlaß oder Rabatt;
2. der nachträgliche Preisnachlaß, der auch Warenrückvergütung, Kaufpreizrückvergütung oder Kundengewinn genannt wird.

Der sofortige Preisnachlaß oder Rabatt ist in der mittelständischen Wirtschaft stark verbreitet. Der Einzelhändler z. B. gewährt seinem Kunden einen Preisnachlaß dafür, daß er eine größere Menge Waren abnimmt, oder dafür, daß er sofort in bar bezahlt. Man spricht dann, je nachdem, von Mengenrabatt oder von Barzahlungsrabatt. Auch die Ausgabe von Gutscheinen, z. B. von Sparmarken, die in bar eingelöst werden, gilt als sofortiger Preisnachlaß. Diese Rabatte sind bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer abzugsfähig. Sie sind bei der Umsatzsteuer frei, weil sie nicht zum Entgelt gehören.

Die Genossenschaften gewähren den Preisnachlaß in der Regel erst nachträglich in Form einer Warenrückvergütung. An Stelle von Warenrückvergütungen werden Nachzahlungen gewährt, wenn die Mitglieder der Genossenschaft Lieferungen oder Leistungen an die Genossenschaft ausführen. Rückzahlungen kommen vor, wenn die Genossenschaft zu hohe Unkostenbeiträge erhoben hat. Nachzahlungen und Rückzahlungen sind wie Warenrückvergütungen zu behandeln.

Die Warenrückvergütungen richten sich nicht nach der Höhe der Anteile des Genossen, sondern nach dem Umsatz. Der Anspruch des einzelnen Genossen auf die Warenrückvergütung kann auf folgende Weise entstehen.

1. Der Anspruch wird in der Satzung der Genossenschaft festgelegt;
2. Der Anspruch auf die Warenrückvergütung wird vertraglich durch Beschluß des Vorstands der Genossenschaft festgelegt. Der Beschluß wird den Genossen bekanntgegeben;
3. Die Warenrückvergütung wird in der Mitgliederversammlung beschlossen, die den Jahresüberschuß verteilt.

Die Höhe der Warenrückvergütung kann vom Geschäftsergebnis abhängig gemacht werden. Es muß aber vermieden werden, daß die Genossenschaften ihre Gewinne durch die Warenrückvergütungen schmälern. Warenrückvergütungen sind daher nur in beschränktem Umfang abzugsfähig (Hinweis auf Ziffer 20).

20. Steuerliche Behandlung der Warenrückvergütungen

§ 5 der VO bestimmt:

„(1) Die den Mitgliedern gewährten Warenrückvergütungen dürfen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns abgezogen werden, jedoch nur in dem Verhältnis, in dem die Umsätze mit Mitgliedern zum Gesamtumsatz stehen.

(2) Der Abzug nach Absatz 1 hat außerdem insoweit zu unterbleiben, als der Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinnanteile hinter dem Betrag einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals zurückbleibt.“

§ 5 Absatz 1 will verhindern, daß Genossenschaften Gewinne, die sie aus Geschäften mit Nichtmitgliedern erzielen, ihren Mitgliedern in Form von Warenrückvergütungen zukommen lassen. Diese Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften, die in den Warenrückvergütungen enthalten sind, lassen sich nur schwer feststellen. Es wird deshalb unterstellt, daß diese Gewinne in dem Verhältnis in den Warenrückvergütungen enthalten sind, in dem die Umsätze mit Nichtmitgliedern zum Gesamtumsatz stehen.

Beispiel:

Reingewinn nach Abzug d. Warenrückvergütung	3 000 RM	
Warenrückvergütung	8 000 RM	
Gesamtumsatz	500 000 RM	
Umsatz mit Nichtmitgl.	50 000 RM	
Von den Warenrückvergütungen sind	50 000	8 000
steuerpflichtig	500 000	= 800 RM
Steuerpflichtiger Gewinn		3 800 RM.

§ 5 Absatz 2 will verhindern, daß Gewinne jeder Art in Form von Warenrückvergütungen zum Abzug kommen. Es wäre schwierig, im Einzelfall festzustellen, inwieweit die Warenrückvergütungen verdeckte Gewinne enthalten. Im § 5 Absatz 2 der Verordnung ist deshalb eine Höchstgrenze für die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütungen festgesetzt worden. In den Warenrückvergütungen ist eine Gewinnausschüttung insoweit zu erblicken, als der Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinnanteile hinter dem Betrag einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals zurückbleibt. Als angemessene Verzinsung des Eigenkapitals gilt bis auf weiteres der Satz von 5 v. H.

Beispiel:

Steuerpflichtiger Gewinn wie im Beispiel zu § 5 Absatz 1	3 800 RM
5 v. H. des Eigenkapitals von 50 000 RM	= 2 500 RM
Ausgeschüttete Dividende	1 200 RM
Nicht abzugsfähige Warenrückvergütung, die dem Reingewinn hinzuzurechnen ist	1 300 RM
Steuerpflichtiger Gesamtgewinn	5 100 RM.

21. Eigenkapital im Sinn des § 5 Absatz 2 der Verordnung

Zum Eigenkapital einer Genossenschaft gehören die Geschäftsguthaben der Genossen. Der ausscheidende Genosse nimmt an dem Jahresergebnis der Genossenschaft, das seinem Ausscheiden vorausgeht, noch Anteil. Sein Geschäftsguthaben gehört noch zum Eigenkapital. Die Geschäftsguthaben der ausgeschiedenen Genossen sind dagegen Verbindlichkeiten. Der ausgeschiedene Genosse hat einen vertraglichen Anspruch auf Auszahlung seines Guthabens.

Es gehören außer den Geschäftsguthaben auch die offenen Rücklagen zum Eigenkapital. Offene Rücklagen sind die Bilanzposten, die ebenso wie die Geschäftsguthaben bei Auflösung der Genossenschaft den Anspruch der Genossen auf Verteilung des Vermögens ungrenzen. Zwischen Geschäftsguthaben und offenen Rücklagen besteht daher wirtschaftlich kein Unterschied.

Offene Rücklagen sind die gesetzlichen Rücklagen (gesetzliche Reserven) und die freien Rücklagen. Beide werden in der Regel aus dem Gewinn gebildet. Sie sind demgemäß steuerlich nicht abzugsfähig.

Beispiele für offene Rücklagen:

Gewinnvorräte; nichtgebundene Pensionsfonds; Dispositionsfonds; alle Schuldenposten, die aus Gewinnen zu bilden sind und demgemäß nicht abzugsfähig sind, z. B. Rücklagen für künftige Ausgaben, für Ersatzbeschaffungen, für Reparaturen usw.

Stille Rücklagen gehören nicht zum Eigenkapital. Sie werden nicht aus dem Gewinn, sondern durch Maßnahmen der Bewertung gebildet (Unterbewertung von Besitzposten oder Überbewertung von Schuldenposten).

Beispiel:

Die „Eine-Reichsmark-Posten“.

Rückstellungen sind bereits „bestehende, nur ihrem Betrag nach noch nicht festgestellte Schulden oder in ihrer Höhe noch nicht feststehende Verluste.“ (Urteil RFG NW 1930 S. 95 Nr. 132). Rückstellungen sind demgemäß nicht zum Eigenkapital zu rechnen.

Beispiel für Rückstellungen:

Schuldenposten für Forderungen, für fällige Steuern, für Prozeßkosten, für Anwaltskosten, für Provisionen, für Pensionslasten usw.

Auch Wertberichtigungsposten (z. B. Deltfere) sind nicht Eigenkapital.

22. Steuerliche Anfangsbilanz

Genossenschaften, die schon bisher zur vollen Körperschaftsteuer oder zur Gewerbesteuer herangezogen wurden, haben § 6 Absatz 1 und Absatz 2 der VO gemäß die Werte der Körperschaftsteuerbilanz oder der für Gewerbesteuerzwecke berichtigten Handelsbilanz fortzuführen.

Die anderen Genossenschaften, also alle Genossenschaften, die bisher weder Körperschaftsteuerpflichtig noch gewerbesteuerpflichtig waren, können § 6 Absatz 3 der VO gemäß eine neue steuerliche Anfangsbilanz aufstellen. Sie können alle Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert ansetzen. Der Teilwert darf jedoch die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der Absetzungen für Abnutzung nicht übersteigen. Bei Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 1925 angeschafft oder hergestellt worden sind, gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Beträge, die die Genossenschaft am 1. Januar 1925 für die Anschaffung hätte aufwenden müssen.

Diese Regelung gibt den Genossenschaften, die bisher von der Körperschaftsteuer und von der Gewerbesteuer befreit waren, die Möglichkeit, von ihren Handelsbilanzwerten abzuweichen. Sie können zu niedrige Handelsbilanzwerte höchstens auf den Teilwert heraufsetzen. Es ergeben sich demgemäß bei einer späteren Veräußerung von Wirtschaftsgütern niedrigere Veräußerungsgewinne. Auch können die Genossenschaften in Zukunft Abschreibungen vornehmen, die sie bei Fortführung der Handelsbilanzwerte nicht hätten machen können.

23. Inkrafttreten

§ 7 der Verordnung gemäß sind die neuen Bestimmungen schon auf die Veranlagung für 1939 anzuwenden. Dem Erlaß vom 11. Dezember 1939 gemäß ist aber bei Prüfung der Steuerpflicht für die Vergangenheit nicht kleinlich zu verfahren.

Die Rückwirkung der Verordnung auf 1939 kann zu Härten führen. Einige Genossenschaften haben ihr Geschäftsjahr 1938/39 schon abgeschlossen. Sie haben über ihre Überschüsse verfügt, ohne mit einer Steuerpflicht gerechnet zu haben. Andere Genossenschaften haben Geschäfte gemacht, ohne daß sie die steuerlichen Auswirkungen übersehen konnten. In diesen und ähnlichen Fällen können Härten § 131 AO gemäß im Billigkeitsweg beseitigt werden.