

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXVIII

15. Juli 1939

Nummer 28

Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin W 35
Hauptchriftleitung: 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. 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, Woyrschstraße 5

Betriebsprüfung bei Betrieben mit ordnungsmäßiger Buchführung*)

Von Regierungsrat Dr. Jähne, Lehrer an der Reichsfinanzschule Berlin

Inhalt:

F. Prüfung des Anlagevermögens

1. Gliederung des Anlagevermögens,
2. Bewertung des Anlagevermögens,
3. Grundsätzliches zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und zur Prüfungstechnik bei allen Anlagegütern,
4. Prüfung der Abschreibungen — Abschreibungsverfahren,

5. Grundstücke,
6. Gebäude,
7. Maschinen, Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftseinrichtungsgegenstände,
8. Beteiligungen,
9. Wertpapiere,
10. Unkörperliche Wirtschaftsgüter,
11. Kurzlebige Anlagegüter.

(Fortsetzung)

F. Prüfung des Anlagevermögens

1. Gliederung des Anlagevermögens

Zum Anlagevermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen und nicht veräußert, sondern genutzt oder benutzt werden sollen.

Es kommt nicht auf die Art des Wirtschaftsguts, sondern allein auf seine Zweckbestimmung in dem betreffenden Betrieb an.

Beispiele:

A. Grundstücke und Gebäude werden in der Regel zum Anlagevermögen gehören. Bei Parzel-

lerungsgesellschaften und Grundstückshandelsgesellschaften sind sie Umlaufvermögen (Ware);

B. Wertpapiere, die angeschafft werden, um sie bei Kurssteigerungen mit Gewinn zu verkaufen, gehören zum Umlaufvermögen. Werden sie erworben, um für eine längere Zeit eine sichere und gut verzinsliche Kapitalanlage darzustellen, geht die Absicht also nicht auf den Umsatzgewinn, sondern auf Kapitalanlage und Zinsertrag, so sind sie Anlagevermögen;

C. Beteiligungswertpapiere (Aktienpakete) sind in der Hand desjenigen, der sich damit an einem anderen Unternehmen beteiligen will, Anlagevermögen. Dieselben Wertpapiere (Aktienpakete) waren bei der den Ankauf besorgenden Bank Umlaufvermögen.

Steuerlich ist die Unterscheidung in Anlagegüter, die der Abnutzung unterliegen (§ 6 Ziffer 1 EStG), und Anlagegüter, die nicht der Abnutzung unterliegen (§ 6 Ziffer 2 EStG), wichtig.

Daneben ist für die Betriebsprüfung, die auch die zurückliegende Zeit erfasst, die

*) Aufsatz „Betriebsprüfungstechnik“ siehe DStZ 1938 Nr. 12, Aufsatz „Die Betriebsprüfung bei Betrieben ohne ordnungsmäßige Buchführung“ siehe DStZ 1938 Nr. 33, Aufsatz „Die Betriebsprüfung bei Betrieben mit ordnungsmäßiger Buchführung“ (A. Allgemeine und förmliche Prüfungshandlungen, B. Prüfung der Umsatzsteuer) siehe DStZ 1938 Nr. 36, (C. Prüfung des Zahlungsverkehrs) siehe DStZ 1938 Nr. 49, (D. Prüfung des Warenverkehrs) siehe DStZ 1939 Nr. 16, (E. Prüfung des Kreditverkehrs) siehe DStZ 1939 Nr. 23.

Unterscheidung in kurzlebige und langlebige Anlagegüter (§ 6 Ziffer 1 Satz 4 EStG) nach wie vor von Bedeutung.

2. Bewertung des Anlagevermögens

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um Abschreibungen für Abnutzung (§ 7 EStG), zu bewerten (§ 6 Ziffer 1 EStG).

Anlagegüter, die nicht der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen (§ 6 Ziffer 2 EStG).

Zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören alle Kosten, die der Betrieb aufwenden mußte, um den Gegenstand in den Zustand zu versetzen, in dem er sich befindet.

Statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten kann bei beiden Gruppen des Anlagevermögens der Teilwert angesetzt werden, wenn er niedriger ist.

Innerhalb dieses Rahmens (Anschaffungswert — gegebenenfalls vermindert um Abschreibungen für Abnutzung — als oberste und dem Teilwert als unterste Grenze) kann der Steuerpflichtige Zwischenwerte wählen und die Wertminderung auf diese Weise verteilen, wenn er in Handelsbilanz und Steuerbilanz gleich verfährt (Grundsatz der Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz). RFG-Urteil vom 25. Juli 1933, RStBl. 1933 S. 1059:

„Setzt der Steuerpflichtige den gemeinen Wert in die Handelsbilanz ein, so muß er es im gleichen Jahr auch in der Steuerbilanz tun.“

Die Grundsätze von Treu und Glauben stehen dem Ansatz eines Zwischenwerts auch dann nicht entgegen, wenn der Steuerpflichtige bei der Einheitsbewertung früher den niedrigeren Teilwert geltend gemacht hat (RFG-Urteil vom 19. Juli 1938, RStBl. 1938 S. 934).

Der gewählte Wert gilt als neuer Anschaffungswert, der § 7 EStG gemäß auf die Restnutzungsdauer zu verteilen ist (RFG-Urteil vom 17. Oktober 1929, RStBl. 1929 S. 664).

Für die Bewertung des Anlagevermögens sind (anders als bei dem Umlaufvermögen) Marktverhältnisse grundsätzlich nicht maßgebend, sondern nur die technische und wirtschaftliche Brauchbarkeit des einzelnen Gegenstands für den betreffenden Betrieb. Trotz offener Übersteuerung beim Einkauf oder trotz starkem Preisrückgang kann der Kaufmann handelsrechtlich und steuerrechtlich den (zu hohen) Anschaffungswert eines Anlagegegenstands beibehalten. Er kann handelsrechtlich aus Gründen der Vorsicht mit dem Wertansatz heruntergehen, steuerlich bis auf den Teilwert. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Bewertungsvorschriften zwingen ihn nicht dazu, auch nicht § 40 HGB, der nach dem Wortlaut für alle Wirtschaftsgüter den Ansatz des Tageswerts vorschreibt (RFG-Urteil vom 30. März 1938, RStBl. 1938 S. 629). Besteht aber handelsrecht-

lich bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter ein Wahlrecht, so gilt dieses Wahlrecht auch für die Steuerbilanz, soweit dem nicht steuerliche Vorschriften entgegenstehen (RFG-Urteil vom 13. Juli 1938, RStBl. 1938 S. 1123). Es kommt beim Anlagevermögen im Normalfall allein darauf an, daß der einmal gezahlte Anschaffungspreis durch regelmäßige Abziehungen für Abnutzung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer (technisch und wirtschaftlich betrachtet) verteilt wird — Hinweis auf RFG-Urteil vom 15. März 1939, RStBl. 1939 S. 758.

Beispiel:

In dem Fall des soeben erwähnten RFG-Urteils vom 30. März 1938 waren für eine Maschine englischen Ursprungs die Abschreibungen für Abnutzung ohne Rücksicht auf die Entwertung des englischen £ beibehalten worden. Erst 1934 ging die Firma wegen der £-Entwertung (geringere Wiederbeschaffungskosten) zum niedrigeren Teilwert über. Die Zulässigkeit der Abschreibung wurde nicht bestritten. Das Finanzamt vertrat aber den Standpunkt, daß der Steuerpflichtige spätestens 1932 habe abschreiben müssen. Der Reichsfinanzhof (RStBl. 1938 S. 629) führt dazu aus:

„Daß das von dem Pflichtigen gewählte Abschreibungsverfahren irgendwie gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstoßen sollte, läßt sich aus den Akten nicht erkennen. Für den Einzelkaufmann und die OHG können keinesfalls strengere Regeln gelten, als sie das den Gläubigerschutz besonders wahrende Recht der AktG aufstellt. Der § 133 Ziffer 1 des Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937 läßt aber, in wesentlicher Übereinstimmung mit dem bisherigen Recht, für Gegenstände des Anlagevermögens eine Wahl zwischen den Anschaffungskosten und dem geringeren Wert ausdrücklich zu, die hinzugefügte Bedingung, daß bei Verteilung der Abschreibungen für die einzelnen Geschäftsjahre Abzüge oder Wertberichtigungen angesetzt werden müssen, erfüllt der Kaufmann, wenn er — wie dies der Pflichtige offenbar getan hat — bis zur endgültigen Abschreibung auf den Teilwert 1934 in den dazwischenliegenden Jahren 1932 und 1933 die Abschreibungen für Abnutzung der Maschinen noch von dem ursprünglichen höheren statt von dem seit 1931 schon gesunkenen Wert vornimmt.“

Auch bei Konzessionen, Patenten, Lizenzen, Marken- und ähnlichen Rechten, Beteiligungen und Wertpapieren des Anlagevermögens läßt das Aktiengesetz (§ 133 Ziff. 2) grundsätzlich den Ansatz der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu, jedoch mit der Einschränkung, „wenn nicht die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung Abschreibungen oder Wertberichtigungen nötig machen“.

Das wird der Fall sein, wenn die Wertminderung nicht nur vorübergehender, sondern aller Voraussicht nach dauernder Natur sein wird (Hinweis auf RFG-Urteil vom 20. Oktober 1936, Abschnitt 8).

Im § 33 c GenG wird dieser Vorbehalt nur hinsichtlich der Wertpapiere, die zum Anlagevermögen gehören, gemacht.

Der Grundsatz, daß nicht verwirklichte Verluste ausgewiesen werden müssen, gilt mithin für das Anlagevermögen im allgemeinen nicht.

Sind nicht verwirklichte Verluste ausgewiesen worden, so können sie nur bei dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen im Rahmen des § 6 Ziff. 2 Satz 3 EStG rückgängig gemacht werden („eingeschränkter Wertzusammenhang“). Die Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens unterliegt dem Grundsatz des „uneingeschränkten Wertzusammenhangs“ (§ 6 Ziff. 1 Satz 5) — Hinweis auf Reinhardt „Buchführung, Bilanz und Steuern“ Band 1 S. 164 bis 172.

3. Grundsätzliches zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und zur Prüfungstechnik bei allen Anlagegütern

Die Betriebsprüfung wird oft dadurch erschwert und verzögert, daß wichtige Angaben über das Anlagevermögen fehlen. In vielen Fällen liegen überhaupt keine oder nur sehr mangelhafte Bestandsverzeichnisse vor. So fehlen sehr oft Grundbuchauszüge, Katasterauszüge, grundbuchamtliche Bezeichnungen, überhaupt jegliche greifbaren Unterlagen über Lage und Größe, Anschaffungsjahr, Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Grundstücke und Gebäude u. dgl.

Eine Buchführung ohne übersichtliche Bestandsverzeichnisse, Bestandsbücher oder Bestandskarteien ist unzulänglich. Die Bestandsverzeichnisse sind Bestandteil der Buchführung. Sie müssen Einzelangaben enthalten über Art, Anschaffungstag, Anschaffungswert, Standort, geschätzte Nutzungsdauer, Abschreibung, Buchwert des Anlageguts und Ergänzungspalten für Bemerkungen über Zugänge und Abgänge, Umbauten, Überholungen, frühere Wertfestsetzungen (z. B. Wehrbeitragswert, Feuerkassenwert, Einheitswerte, Lagen, Friedensmiete usw.). Die Buchführung und die dazu gehörigen Bestandsverzeichnisse müssen so geführt werden, daß sie jedem Sachverständigen jederzeit ohne erheblichen Zeitverlust einen genauen Überblick über die Zusammensetzung und Bewertung des Anlagevermögens gewähren und ihn in den Stand setzen, ohne wesentliche fremde Hilfe allein aus den Aufzeichnungen die einzelnen Mengenangaben und Wertansätze zu beurteilen und einen zutreffenden Hauptabschluß herzustellen. Nur dann ist die Buchführung als Ganzes ordnungsmäßig.

Zweckmäßig angelegte Bestandsverzeichnisse (Hinweis auf das Beispiel in Abschnitt 11) bedeuten keineswegs eine Mehrbelastung für den Betrieb. Im Gegenteil, auf die Dauer wird sich sogar eine wesentliche Arbeitersparnis einstellen, wenn die Verzeichnisse und die dazu gehörigen Akten fortlaufend geführt und geordnet aufbewahrt werden. Alle wichtigen Angaben brauchen auf lange Zeit nur einmal in eine besondere Spalte niedergeschrieben und die dazugehörigen Belege zusammengestellt zu werden. Der Zeitaufwand dafür ist weit geringer, als wenn bei den jährlichen Hauptabschlußarbeiten, den heute sehr vielen Anfragen und statistischen Erhebungen seitens der verschiedensten Stellen und bei der alle drei Jahre wiederkehrenden Betriebsprüfung das Suchen von neuem angeht. Die Forderung nach geordneten übersichtlichen Bestandsverzeichnissen kann deshalb nicht unbillig sein. Andere Stellen (z. B.

das Aufsichtsamt für Privatversicherung und die genossenschaftlichen Prüfungsverbände) fordern in der Beziehung oft mehr als die Finanzverwaltung.

Sachkonten für jeden einzelnen Anlagegegenstand anzulegen, ist unzweckmäßig. Die Buchführung wird dadurch unübersichtlich.

Die Verzeichnisse stellen die Aufgliederung der Sachkonten (Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Einrichtungsgegenstände usw.) dar. Der jeweilige Gesamtbetrag aus diesen Verzeichnissen muß sich mit dem Überschuf auf dem zugehörigen Sachkonto decken, genau so wie das bei dem Kundenbuch und dem Kundenkonto der Fall sein muß (Hinweis auf Abschnitt 2).

Anlagegüter, die nicht im Eigentum des Betriebs stehen, gehören nicht in die Bilanz. Es handelt sich insbesondere um die Fälle, in denen der Pflichtige nur ein sogenanntes Betriebsrecht an den Anlagen hat. Derartige Pachtanlagen müssen in besonderen Verzeichnissen festgehalten und in einer Anlage zur Bilanz aufgeführt werden.

Wirkliche Werte für die Bilanz ergeben sich, wenn für Pachtanlagen Aufwendungen gemacht worden sind, die über die üblichen Unterhaltungs- und Instandsetzungskosten hinausgehen. Der Mehrbetrag stellt einen Bilanzbesitzposten (z. B. Pachtanlagenbenutzungsrecht) dar. Wegen weiterer Grundätze für die bilanzmäßige Behandlung gepachteter und gemieteter Gegenstände und der einschlägigen Rechtsprechung Hinweis auf Reinhardt „Buchführung, Bilanz und Steuern“, Band 3 S. 166 bis 183.

Über die Frage, ob Gegenstände, die vollständig abgeschrieben, aber noch nicht wertlos sind, handelsrechtlich wenigstens mit 1 RM (Erinnerungsposten) in der Bilanz erscheinen müssen, sind die Meinungen geteilt. Das Reichsgericht hat die Auslassung eines Aktivpostens für unzulässig erklärt. Für die Finanzbehörde und meines Erachtens auch nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung müssen alle Gegenstände mindestens inventarmäßig solange festgehalten werden, bis sie aus dem Betrieb ausscheiden. Die Betriebsprüfung braucht diese Angaben zur Nachprüfung und Beurteilung des Betriebsergebnisses und der wirtschaftlichen Lage des Betriebs, insbesondere aber stets bei der Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens.

*

Der Prüfungsstoff ist bei dem Anlagevermögen im allgemeinen nicht sehr umfangreich. Die ordnungsmäßige Verbuchung der Zugänge und Abgänge, die richtige Bewertung, die Bemessung der Abschreibungen für Abnutzung sind bei bestimmten („Kapitalintensiven“) Betrieben für das Ergebnis von entscheidender Bedeutung. Die Prüfung des Anlagevermögens ist deshalb möglichst lückenlos durchzuführen.

*

Dem Betriebsprüfer wird bei Beanstandung der Wertansätze für Anlagegüter oft entgegengehalten, daß zu niedrige Bewertungen durch unvollständige Erfassung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder

durch zu hohe Absetzungen für Abnutzung auf die Dauer gesehen das Betriebsergebnis nicht beeinflussen. Das ist zunächst einleuchtend. Die Zweifelschneidigkeit der Bilanz zeigt sich auch bei den Abschreibungen. Was in einem Jahr zuviel abgesetzt wurde, kann später nicht mehr abgeschrieben werden. Dennoch ist diese Auffassung in ihrer Allgemeinheit nicht richtig und mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar. Gründe:

1. die Betriebsprüfung hat das richtige Ergebnis festzustellen. Sie wird dabei nicht Kleinlich verfahren und zur Wahrung der Übereinstimmung von Handelsbilanz und Steuerbilanz von Beanstandungen absehen, wenn steuerliche Belange nicht verletzt werden. Das bedarf aber sehr eingehender Erwägungen über die Auswirkungen bei anderen Einkunftsarten, insbesondere bei Beteiligung mehrerer Personen an dem geprüften Betrieb.

In Zweifelsfällen muß bei Absetzungen für Abnutzung eher zu niedrig als zu hoch und bei der Bemessung des Teilwerts eher zu hoch als zu niedrig gegriffen werden (Hinweis auf die Münchener Grundzüge für die Betriebsprüfung von Staatssekretär Reinhardt, „Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung“ Band 2 S. 19/20);

2. wegen der Abschnittbesteuerung (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbeertragsteuer), der Progression des Einkommensteuertarifs und dem Wechsel von Gewinnjahren und Verlustjahren und wegen der Stichtagbesteuerung (zum Teil auch wegen der Freigrenzen) bei der Vermögensteuer, Gewerbesteuer und der Aufbringungsumlage werden sich zu hohe Abschreibungen in den meisten Fällen auch unmittelbar auswirken;
3. es steht dahin, ob die durch überhöhte Abschreibungen gebildeten Rücklagen später dem gleichen Steuersatz unterliegen. Es ist auch fraglich, ob sie später überhaupt wieder in Erscheinung treten und nicht bei schlechtem Geschäftsgang aufgezehrt werden und so der Besteuerung endgültig verloren gehen;
4. der Staat hat die Steuern in dem Jahr und in der Höhe, wie sie ihm gesetzlich zustehen, zu erheben.

Die Prüfung des Anlagevermögens beginnt mit den Sachkonten und den Bestandsverzeichnissen. Wo zugänglich, werden bei der Betriebsbesichtigung wichtige Bestandsverzeichnisse und Karteien mitgeführt, um an Ort und Stelle Stichproben vorzunehmen. Andernfalls wird sich der Prüfer seine Wahrnehmungen über Zugänge, Umbauten und größere Instandsetzungen vormerken. Wenn ausführliche Bestandsverzeichnisse fehlen, muß sich der Prüfer die erforderlichen Angaben beschaffen lassen. Über größere Anschaffungen, Neubauten, Umbauten usw. liegen bei Großbetrieben Niederschriften

(Sitzungsprotokolle) des Vorstands oder Aufsichtsrats vor. Sie sind einzusehen. Der Prüfer wird sein Augenmerk darauf richten, ob irgendwelche zuverlässige Taten (z. B. anlässlich einer Gründung, Einbringung, Kaufverhandlung, Feuerversicherung) vorliegen, auf die er im Streitfall zurückgreifen kann.

An Hand der Konten, Bestandsverzeichnisse, Grundbuchungen und Belege (Rechnungen, Kaufverträge, Kostenanschläge, Baupläne) ist festzustellen, ob die Zugänge und Abgänge vollständig und mit dem richtigen Wert auf den entsprechenden Konten erscheinen. Bei Prüfung der Ergebniskonten (Instandsetzungskonto, Hausertragkonto, Anlageunterhaltungskonto) ist auf Betriebsausgaben zu achten, die § 7 EStG gemäß auf die Nutzungsdauer zu verteilen sind. Die Zugänge werden oft nicht mit ihren gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgenommen. Es kommt auch vor, daß in schlechten Jahren zuviel aktiviert wird (z. B. Instandsetzungskosten, überhöhte Zuschläge zu den Herstellungskosten), um die Beträge in guten Jahren gewinnmindernd abzuschreiben. Alle Zugänge und Abgänge auf Anlagekonten sind auf ihre Echtheit zu prüfen (Prüfung der Gegenbuchung, der Originalbelege, Besichtigung), um fingierte Buchungen aufzudecken.

Beispiele:

A. Privatentnahmen werden verbucht:

Anlagekonto bekommt Rechnung
Kassenkonto gibt Rechnung,

um sie später im Rahmen der Absetzungen für Abnutzung abzuschreiben;

B. Der Buchwert eines Anlagekontos wird ständig zugunsten des Betriebsvermögenskontos, Privatentnahmekontos und Neueinlagekontos um kleine Beträge erhöht, damit bei der Veräußerung des Gegenstands nur ein kleiner Gewinn oder gar ein Verlust verbleibt;

C. Bei Betrieben, die mit Produktionsgütern handeln oder solche herstellen, wird statt des Warenkontos das einschlägige Anlagekonto entlastet, z. B. Maschinenkonto.

Bei Ersatzbeschaffungen ist stets nachzuprüfen, was mit den vorher vorhandenen Gegenständen geschah, ob sie verschrottet, veräußert oder in Zahlung gegeben wurden (Umsatzsteuer!).

Für Abgänge ist der Buchwert zu ermitteln. Verkaufserlöse, die über den Buchwert hinausgehen, sind insoweit dem Verlust- und Gewinnkonto zu entlasten. Andernfalls entstehen stille Rücklagen.

Beispiel:

Das Gebäudenkonto weist einen Bestand von 180 000 RM aus. Darin sind enthalten: Gebäude A mit 100 000 RM, Gebäude B mit 50 000 RM, Gebäude C mit 30 000 RM. Wird Gebäude C für 40 000 RM verkauft und der ganze Erlös dem Gebäudenkonto entlastet, so zeigt das Gebäudenkonto für die Gebäude A und B mit einem wirklichen Wert

von 150 000 RM nur noch einen bekommt Rechnungs-Uberschuß von 140 000 RM. Der Buchwert ist um 10 000 RM zu niedrig. Die vorhandenen Gebäude sind unterbewertet.

Liegt der Erlös unter dem Buchwert, so ist der Unterschiedsbetrag zur Vermeidung von Überbewertungen der verbliebenen Anlagen dem Verlust- und Gewinnkonto zu belasten und dem betreffenden Anlagekonto zu entlasten. Es ist zweckmäßig, Unterschiedsbeträge nicht unmittelbar auf dem Verlust- und Gewinnkonto zu verbuchen, sondern die bei der Veräußerung von Anlagegegenständen entstehenden Verluste und Gewinne auf einem besonderen Ergebniskonto (Anlageveräußerungskonto) zu sammeln (Hinweis auf Reinhardt in „Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung“ Band 1 S. 176).

Von besonderer Bedeutung ist die Prüfung der Abschreibungsverfahren und Abschreibungsätze (Hinweis auf Abschnitt 4).

4. Prüfung der Abschreibungen — Abschreibungsverfahren

Mit Abschreibung wird handelsrechtlich und betriebswirtschaftlich die Herabsetzung eines Buchwerts auf einen niedrigeren Betrag bezeichnet. Das Gegenteil, die Heraufsetzung eines Buchwerts, heißt Zuschreibung. Eine Zuschreibung ist handelsrechtlich bis zum Teilwert, höchstens bis zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei allen Wirtschaftsgütern, möglich, steuerrechtlich nur bei dem Umlaufvermögen und dem nicht abnutzbaren Anlagevermögen (§ 6 Ziff. 2 Satz 3 EStG).

Das Wort „Abschreibung“ kann als Oberbegriff für zwei Arten der steuerrechtlichen Wertangleichung Verwendung finden, nämlich für Wertangleichungsbuchungen, hervorgerufen

- a) durch Absetzungen für Abnutzung (§ 7 EStG),
- b) durch Übergang zum niedrigeren Teilwert (§ 6 Ziff. 1 Satz 2 und § 6 Ziff. 2 Satz 2 EStG).

Die gesetzlichen Bestimmungen sagen uns, aus welchem Grund abgeschrieben werden kann. Eine Vorschrift über das anzuwendende Verfahren gibt es nicht (Hinweis auf RFG-Urteil vom 1. Juli 1931, RStBl. 1931 S. 877). Am verbreitetsten sind die Abschreibungen vom Anschaffungswert, die Abschreibungen vom Buchwert und die Abschreibungen vom Anschaffungswert vermindert um den Restwert (Schrottwert) des Gegenstands unter Berücksichtigung der Abbruchkosten.

In der Bilanz werden die Abschreibungen entweder durch Herabsetzung des betreffenden Wertpostens (aktive Abschreibung) oder durch Bildung oder Erhöhung eines Schuldpostens, eines Wertberichtigungspostens (passive Abschreibung), durchgeführt. Der Grundsatz der Bilanzklarheit verlangt, daß soviel Wertberichtigungsposten in der Vorpalte oder in einer Anlage zur Bilanz erscheinen, wie Werte berichtet werden, und daß eine genaue Aufgliederung

des Wertberichtigungskontos vorliegt, die die Entwicklung des einzelnen Postens erkennen läßt.

Der Übergang von der einen zur anderen Art der bilanzmäßigen Darstellung der Abschreibungen ist zulässig. Die Betriebsprüfung muß jedoch darauf achten, daß die Aufteilung des Wertberichtigungspostens nicht zu Steuerverkürzungen oder Steuerverlagerungen benutzt wird.

Beispiel:

In einem Wertberichtigungsposten sind die Abschreibungen für Gegenstände mit verschieden hohem Abschreibungsatz (z. B. Gebäude, Maschinen, Einrichtungsgegenstände) zusammengefaßt. Der Betrieb geht zu der aktiven Abschreibung über und bucht zur Auflösung des Wertberichtigungspostens:

Wertberichtigungskonto bekommt Rechnung
Gebäudekonto
Maschinenkonto
Einrichtungsgegenstandekonto usw.

geben Rechnung.

Dabei werden von den Konten mit hohem Abschreibungsatz (z. B. Maschinen, Einrichtungsgegenstände) geringe Beträge und von den Konten mit niedrigem Abschreibungsatz große Beträge abgebucht, so daß auf den Konten mit hohen Abschreibungsätzen (Maschinen, Einrichtungsgegenstände) hohe Buchwerte und auf den Konten mit geringen Abschreibungsätzen (Gebäude) niedrige Buchwerte verbleiben. Auf diese Weise sichert sich der Betrieb — bei Buchwertabschreibung — für die nächsten Jahre höhere Abschreibungen.

Bei Abgängen ist darauf zu achten, daß der Wertberichtigungsposten um die bisherigen Absetzungen für den ausgeschiedenen Gegenstand herabgesetzt wird.

Die Höhe der Absetzung richtet sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG). Es ist nicht erforderlich, daß die Absetzungen in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz gleich hoch sind. Das kann nicht der Fall sein, wenn die Wertansätze in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz voneinander abweichen. Die der Berechnung zugrunde gelegte Nutzungsdauer darf in der Steuerbilanz nicht kürzer sein als in der Handelsbilanz (RFG-Urteil vom 21. Dezember 1932, RStBl. 1933 S. 54).

Für die Bemessung der Nutzungsdauer kommt es nicht auf die persönliche (subjektive) Meinung des Steuerpflichtigen, sondern auf allgemeine Erfahrungen in dem Gewerbe-zweig an (Hinweis auf RFG-Urteil vom 3. Februar 1937, RStBl. 1937 S. 909). Die Betriebsprüfung hat darauf ihr besonderes Augenmerk zu richten. Es ist bei den einzelnen Abschreibungsgegenständen die zugrunde gelegte Nutzungsdauer zu prüfen und festzustellen, ob gewöhnliche oder außergewöhnliche Verhältnisse vorliegen, ob technische Neuerungen oder wirtschaftliche, kalkulatorische Überlegungen die Nutzungsdauer des Gegenstands für den

betreffenden Betrieb verkürzen, und ob eine vorzeitige Aussonderung desselben tatsächlich erfolgen wird.

Steht die Nutzungsdauer fest, so ergibt sich bei der Abschreibung vom Anschaffungswert der jährliche Absetzungsbetrag oder der Hundertsatz von selbst. Es ist zu rechnen

$$\frac{\text{Anschaffungswert}}{\text{Anzahl der Nutzungsjahre}}, \text{ z. B. } \frac{1000}{8} = 125 \text{ RM}$$

oder

$$\frac{100}{\text{Anzahl der Nutzungsjahre}}, \text{ z. B. } \frac{100}{8} = 12,5 \text{ v. H.}$$

Wird ein Gegenstand nach Ablauf der geschätzten Nutzungsdauer voraussichtlich noch einen Restwert (Ultimaterial- oder Schrottwert, Verkaufswert) haben, so ist der Anschaffungswert zunächst um diesen Restwert zu kürzen.

Beispiel:

Anschaffungswert des Gegenstands	. 10 000 RM
Restwert des Gegenstands 500 RM
Absetzungswert	9 500 RM,

also:

$$\frac{\text{Anschaffungswert} - \text{Restwert}}{\text{Anzahl der Nutzungsjahre.}}$$

Bei der Buchwertabschreibung verbleibt ein Restwert von selbst. Um einen angemessenen Restwert zu erhalten, werden die zwei- bis zweieinhalbfachen Abschreibungsätze gewählt.

Der Verlauf der drei Abschreibungsverfahren bei einem Gegenstand mit einem Anschaffungswert von 10 000 RM und einer zehnjährigen Nutzungsdauer ist in der folgenden Ubersicht veranschaulicht:

Jahr	Abschreibung vom Anschaffungswert		Abschreibung vom Anschaffungswert (10 000 - 500 = 9500)		Abschreibung vom Buchwert			
					a) bei gleichem Hundertsatz wie Sp. 1 u. 2		b) bei 2 1/2 fachem Hundertsatz	
	1	2	3	4	3	4	3	4
	Absetzungs- betrag	Buch- wert	Absetzungs- betrag	Buch- wert	Absetzungs- betrag	Buch- wert	Absetzungs- betrag	Buch- wert
erstes	1 000	9 000	950	9 050	1 000	9 000	2 500	7 500
zweites	1 000	8 000	950	8 100	900	8 100	1 875	6 225
drittes	1 000	7 000	950	7 150	810	7 290	1 406	4 219
viertes	1 000	6 000	950	6 200	729	6 561	1 055	3 164
fünftes	1 000	5 000	950	5 250	656	5 905	791	2 373
sechstes	1 000	4 000	950	4 300	591	5 314	593	1 780
siebentes	1 000	3 000	950	3 350	531	4 783	445	1 335
aachtes	1 000	2 000	950	2 400	478	4 305	334	1 001
neuntes	1 000	1 000	950	1 450	431	3 874	250	751
zehntes	1 000	0	950	500	387	3 487	188	563
	10 000		9 500		6 513		9 497	

Die anfänglich hohen Abschreibungsbeträge bei der Buchwertabschreibung zu bekommen unter dem Gesichtspunkt der richtigen Kostenverteilung wirtschaftlich gerechtfertigt sein. Ein Maschine wird in den ersten Jahren mehr und bessere Arbeit leisten als in späteren. Zu den fallenden Abschreibungsbeträgen kommen in späteren Jahren erhöhte Unterhaltungs- und Instandsetzungskosten und Kosten, die dadurch entstehen, daß der Betrieb wegen der Instandsetzungen öfter stockt oder stillsteht.

Ein Wahlrecht, die Absetzungen für Abnutzung entweder vom Anschaffungspreis oder vom jeweiligen Buchwert vorzunehmen, besteht nur bei den Einkunftsarten, bei denen der Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Dieses Wahlrecht ist in dem Urteil vom 26. Oktober 1938 (RStBl. 1939 S. 115) gegenüber der grundsätzlichen Entscheidung vom 1. Juli 1931 (RStBl. 1931 S. 877) insofern eingeeignet worden, als Buchwertabsetzungen nicht bei allen abnutzbaren Gegenständen, sondern nur „bei Maschinen und anderen Anlagegegenständen, bei denen man mit der Möglichkeit eines besonders schnellen Veraltens durch neue Erfindungen usw. rechnen muß“, zulässig sind.

*

Oft begegnet man Zweifel über die Bewertung eines im Laufe des Jahres angeschafften Gegenstands in der Bilanz des Anschaffungsjahres. Die Absetzungen sind auch hier nach der inzwischen verstrichenen Nutzungsdauer vorzunehmen (RSt-Urlteil vom 29. Juli 1927 IA 264/27, Bd. 21 S. 317).

Beispiel:

Ein Gegenstand ist am 1. April für 12 000 RM gekauft worden.

Mutmaßliche Nutzungsdauer zehn Jahre.

Absetzung für Abnutzung vom Anschaffungswert für ein Jahr = 1 200 RM.

Absetzung für Abnutzung für die Zeit vom 1. April bis 31. Dezember = $\frac{9}{12}$

des Jahresbetrags = 900 RM

Bilanzwert 11 100 RM.

Daß jeder Gegenstand mit der Ingebrauchnahme sofort einen wesentlichen Teil seines Marktwerts einbüßt, ist richtig, aber für die Bewertung der Anlagegegenstände unerheblich. Die mit Kunderlaß vom 16. Februar 1929 für die Frühjahrseranlagung 1929 (RStBl. 1929 S. 105) getroffene Anordnung, wonach neue bewegliche Anlagegegenstände im Jahr der Anschaffung mit 80 v. H. angefaßt werden konnten, gilt nicht mehr (Veranlagungsrichtlinien für 1934, RStBl. 1935 S. 371).

*

Bei dem abnutzbaren Anlagevermögen müssen handelsrechtlich und steuerrechtlich Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden (RSt-Urlteil vom 28. Juli 1936, RStBl. 1936 S. 989).

Abichtlich unterlassene und bewußt zu gering bemessene Absetzungen für Abnutzung können steuerlich nicht nachgeholt werden. Die Absetzungsbeträge gehen für die Gewinnerrechnung endgültig verloren. Stellt sich bei der Betriebsprüfung heraus, daß der Steuerpflichtige die Absetzungen in seinen Büchern und Bilanzen später nachgeholt hat, so ist unter Durchbrechung des Bilanzensammenhangs der betreffende Posten in der steuerlichen Anfangsbilanz des Jahres um den Betrag der unzulässigen Nachholung niedriger anzusetzen. Das hat der Einkommensteuerfenaat anerkannt.

RFG-Urteil vom 8. August 1934, RStBl. 1935 S. 922:

„Der Antrag des Beschwerdeführers auf nachträgliche Berücksichtigung der in diesen Jahren unterlassenen Abnutzungsabsetzungen würde dem Beschwerdeführer einen ungerechtfertigten Steuervorteil verschaffen. Er ist daher nicht gerechtfertigt und mit Rücksicht auf das frühere Verhalten des Beschwerdeführers auch mit dem Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht nicht vereinbar. Das gilt auch hinsichtlich des Geschäftsjahres 1929, für das eine einheitliche Gewinnfeststellung nach der Bilanz der OHG stattgefunden hat. Der Beschwerdeführer hat auch bei der Gewinnermittlung für diesen Steuerabschnitt die Geltendmachung der notwendigen Absetzungen für Abnutzung bewußt unterlassen. Dieser Umstand kann auf die Höhe der tatsächlichen Abnutzung des gleichen Gegenstands in einem späteren Steuerabschnitt keinen Einfluß haben. Der Anspruch auf Berücksichtigung der im früheren Steuerabschnitt eingetretenen, aber vom Steuerpflichtigen absichtlich nicht beachteten Abnutzung der Gebäude ist für diesen endgültig verloren. Andernfalls würde der Steuerpflichtige in die Lage versetzt, die als notwendig und zulässig anerkannten Absetzungen für Abnutzung willkürlich von einem Steuerabschnitt auf einen späteren Steuerabschnitt zu verschieben, in dem dem Steuerpflichtigen eine Kürzung des Gewinns wegen seiner Höhe besonders vorteilhaft erscheint.“

Die erforderliche Anknüpfung der Einkommensteuer-Veranlagung an die Vermögensteuer 1925 hat deshalb in der Weise zu erfolgen, daß die Grundstücke in die Anfangsbilanz des Steuerabschnitts mit dem Wert einzustellen sind, der sich aus dem anteiligen Einheitswert der Gebäude unter Abrechnung der für die Jahre 1925 bis 1929 erforderlichen Abnutzungsabsetzungen zuzüglich dem Wert von Grund und Boden errechnet.“

Der Standpunkt des Körperschaftsteuerse-nats ist nicht so eindeutig. Hinweis auf die Urteile vom 9. März 1937 (RStBl. 1937 S. 680) und vom 21. Dezember 1937 (RStBl. 1938 S. 533). Dort wird die Berichtigung der vorhergehenden Bilanzen verlangt, solange sich der Fehler nicht ausgewirkt hat. Aus Gründen der Vereinfachung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sollte hier künftig einheitlich verfahren werden.

Der Grundsatz, daß bewußt unterlassene oder zu gering bemessene Absetzungen für Abnutzung später steuerlich nicht nachgeholt werden können, darf nicht dadurch umgangen werden, daß der Pflichtige die Beträge im Rahmen einer Teilwertabschreibung oder bei einem Verkauf gewinnmindernd absetzt. Die durch die Teilwertabschreibung oder einen Verkauf unter dem Buchwert bilanzmäßig eintretende Betriebsvermögensverminderung ist um diejenigen Absetzungsbeiträge zu kürzen, die nach dem geltenden Recht nicht nachgeholt werden konnten. Das Urteil des Körperschaftsteuerse-nats vom 19. Juli 1938 (RStBl. 1938 S. 934) steht dem meines Erachtens nicht entgegen, wenn die Absetzungen für Abnutzung früherer Jahre in Widerspruch zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und den zwingenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes absichtlich unzulänglich bemessen worden waren. Es heißt dort:

„Daß das von der Beschwerdeführerin in der Steuerbilanz gewählte Abschreibungsverfahren gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt

solte, ist nicht geltend gemacht und aus den Akten nicht zu erkennen.“

*

Absetzungen für Substanzverringern nehmen eine Sonderstellung ein. Diese Absetzungen hängen nicht von der Zeit, sondern von der Ausbeute, der jährlichen Förderungs-menge, ab, die in den einzelnen Jahren verschieden sein kann.

Für die Berechnung des Absetzungsbeitrages ist in dem Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 3. April 1926 — III e 1900 (RStBl. 1926 S. 155) die folgende Formel angegeben:

$$\text{jährliche Abschreibung (x)} = v \cdot \frac{m}{s}$$

wobei v den Anschaffungswert, m die in dem Jahr abgebaute Menge und s die ursprüngliche Substanzmenge bedeutet.

Beispiel:

Anschaffungswert der Substanz . . .	800 000 RM
Ursprüngliche Substanzmenge . . .	400 000 t
Im Steuerjahr abgebaute Menge . . .	20 000 t.
Absetzung: $800\,000 \times \frac{20\,000}{400\,000} =$	40 000 RM.

Die Berechnung kann auch jeweils von dem Buchwert und der Substanzmenge am vorangegangenen Hauptabschlußtag ausgehen.

Beispiel:

Im zweiten Jahr nach der Anschaffung sollen 30 000 t abgebaut worden sein. Dann ist zu rechnen:

$$x = 800\,000 \times \frac{30\,000}{400\,000} = 60\,000.$$

oder

$$x = 760\,000 \times \frac{30\,000}{380\,000} = 60\,000$$

5. Grundstücke

Grundstücke sind in den Bestandsverzeichnissen zu trennen in bebauten und unbebauten Grundstücke. Die bei den bebauten Grundstücken durch die Aktienrechtsnovelle vom 19. September 1931 (§ 261 a BGB) vorgeschriebene Aufgliederung in Grundstückswert und Gebäudewert wird im neuen Aktiengesetz nicht mehr verlangt. Steuerlich ist diese Trennung wegen der Bewertung nach wie vor erforderlich.

Grundstücke sind § 6 Ziffer 2 gemäß mit den Anschaffungskosten oder dem niedrigeren Teilwert zu bemerten. Absetzungen für Abnutzung kommen nicht in Betracht. Der Grund und Boden als solcher nutzt sich nicht ab.

Zu den Anschaffungskosten gehören alle Aufwendungen anlässlich des Erwerbs. Die einzelnen Aufwendungen (Erwerbspreis, Gerichtskosten und Notarkosten, Vermittlerprovision, Vermessungskosten, Grunderwerbsteuer, vom Käufer übernommene Wert-

zumwachssteuer, Kosten eines Kaufrechts — Optionsrechts) sind an Hand der Belege auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit zu prüfen.

Aufrechnungen von Grundstücks- (und Gebäude-) Wert mit Grundstücksbelastungen sind unzulässig (Bilanzverschleierung).

Der Anschaffungspreis eines von einem Hypothekengläubiger in der Zwangsversteigerung erworbenen Grundstücks ist weder der Ausbietungspreis noch der Ausbietungspreis zugleich der ausgefallenen Hypothek des Käufers.

Der Hypothekengläubiger wird in der Versteigerung nicht mehr bieten, als zur Zurückdrängung anderer Kauflustiger erforderlich ist, und diese werden sich an der Versteigerung nicht weiter beteiligen, wenn damit zu rechnen ist, daß der Hypothekengläubiger seine Hypothek ausbietet und ihnen dieser Preis zu hoch erscheint. Der wahre Anschaffungspreis wird also in derartigen Fällen zwischen diesen beiden Werten liegen und von dem dinglich gesicherten Wert der Hypothek abhängen. Dieser ist zu ermitteln.

RFG-Urteil vom 31. August 1937, RStBl. 1937 S. 1136:

„Die nicht ausgetretenen, ausgefallenen Hypotheken sind nur insoweit Anschaffungskosten, als sie durch den wahren Wert des Grundstücks dinglich gesichert waren. Soweit die Forderungen der Beschwerdeführerin durch den wahren Wert der zu versteigernden Gegenstände nicht dinglich gesichert waren, waren sie bereits vorher verloren und sind nicht für den Erwerb aufgewendet worden. Bei Prüfung der Frage, in welcher Höhe die Forderungen durch den wahren Wert des Grundstücks als dinglich gesichert angesehen werden konnten, wird von dem Wert auszugehen sein, den das Grundstück gerade für das Unternehmen der Beschwerdeführerin hatte.“

Nach dem Erwerb entstehende Ausgaben sind Grundstücksunkosten (z. B. Steuern mit Ausnahme der Grunderwerbsteuer) und gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

Später vorgenommene Grundstücksverbesserungen, z. B. Entwässerungsanlagen, Einbauten, Rodungen, Pflasterungen (Straßenbeiträge) dagegen werden den Wert erhöhen und sind insoweit zu aktivieren.

Wertminderungen z. B. durch Bergschäden, Versumpfung und dergleichen können die Ansetzung des niedrigeren Teilwerts rechtfertigen.

Zur Ermittlung des Teilwerts wird ein Vergleich der Verkaufserlöse für ähnliche Grundstücke der Nachbarschaft (je Quadratmeter) Anhaltspunkte bieten.

Der Teilwert des reinen Grund und Bodens ist regelmäßig nicht niedriger anzunehmen als der Wert des Grundstücks einschließlich der darauf befindlichen, zum Abbruch bestimmten oder zur Schaffung eines Bauplatzes für einen Neubau „geopferten“ Gebäude (Hinweis auf RStBl. 1931 S. 307; 1938 S. 187; 1939 S. 155, S. 168, S. 257, S. 497, S. 498, S. 607).

Grundstücke, die zum Umlaufvermögen gehören, werden in jedem Fall wie Waren behandelt, einerlei, ob die Pflichtigen § 4 oder § 5 EStG gemäß

bilanzieren. § 4 Absatz 1 Satz 5 EStG 1938 gilt nur für Grundstücke des Anlagevermögens.

6. Gebäude

Der Bestand an Gebäuden jeder Art ist durch Gebäudebestandsverzeichnisse mit Angaben über die Art und Lage der Gebäude, die grundbuchamtliche Bezeichnung, das Baujahr, den Tag des Erwerbs, über Anschaffungs- oder Herstellungskosten, bisherige Abschreibungen, Buchwert usw. nachzuweisen. Die Eintragungen müssen bei neueren Gebäuden urkundlich belegt sein (Kaufverträge, Bauabrechnungen, Grundbuchauszüge, Katasterauszüge).

Grundstücke und Gebäude, die Kapitalgesellschaften gehören, sind Bestandteile des Betriebsvermögens. Wegen der Zugehörigkeit von Grundstücken und Gebäuden bei Einzelkaufleuten und Personengesellschaften Hinweis auf Veranlagungs-Richtlinien 1937 B II und die dort bezeichnete Rechtsprechung.

Die Gebäude sind mindestens inventarmäßig zu trennen in Wohngebäude, Bürogebäude, Lagergebäude, Fabrikgebäude und andere Baulichkeiten.

Zu den Fabrikgebäuden und anderen Baulichkeiten zählen Fabrikanlagen, Keller, Gasometer, Dampfkesselanlagen, Gasanlagen, elektrische Anlagen, Lagerhäuser, Magazine, Raianlagen, Werftanlagen, Wasserwerke, Bergwerksanlagen über und unter Tage, Brücken, Hafenanlagen usw.

Die Trennung ist wegen der verschiedenen Abschreibungsbedürftigkeit der Baulichkeiten erforderlich.

Eingebaute Anlagen (z. B. Sammelheizungen, Fahrstühle, Aufzüge) können von den Gebäuden getrennt ausgewiesen und ihrer Nutzungsdauer gemäß abgeschrieben werden. Das RFG-Urteil vom 27. Mai 1936 (RStBl. 1936 S. 886), das gleiche Absehungsbeträge für Gebäude und eingebaute Anlagen verlangt, gilt nicht für Anlagegüter des Betriebsvermögens. Der Reichsminister der Finanzen hat sich in einem unverkündeten Erlaß dazu wie folgt geäußert:

„Für Steuerpflichtige, bei denen Gebäude mit solchen Anlagen — gemeint sind Sammelheizungen, Fahrstuhl Anlagen und dgl. — zum gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Anlagevermögen gehören und bei denen der Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt wird, wird man nach wie vor besondere Absehung von diesen Anlagen zulassen können, wenn ordnungsmäßige Buchführung vorhanden ist und die Anlagen übersichtlich gefondert in der Bilanz ausgewiesen werden.“

(Reinhardt-Gebhardt „Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung“ Band 2 S. 341).

Bei Neubauten bedürfen die Bauabrechnungen sorgfältiger Prüfung auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit. Es kommt vor, daß Aufwendungen, die zu den Anschaffungskosten gehören und sich nur betriebsvermögensmäßig aus-

wirken dürfen, über Ergebniskonten oder gemischte Konten (Ziegelsteine über Warenkontol) betriebsvermögens m i n d e r n d verbucht werden.

Zugänge entstehen neben Kauf oder Neubau durch Umbauten, Aufbauten, Umbauten (Ausbrechen eines Ladens), durch Anlage von Lichtleitungen, Wasserleitungen, Einbau einer Zentralheizung, eines Fahrstuhls usw. Die laufenden Aufwendungen für Instandsetzung und Unterhaltung eines Gebäudes (Reparaturen, Ausbessern der Dächer, Anstrich oder Tapezieren) gehören nicht dazu. Zur Abgrenzung der Instandsetzungskosten von den Herstellungskosten ist davon auszugehen, ob der Gesamtcharakter des Gebäudes geändert wird und nicht allein davon, ob eine Werterhöhung eintritt (RFG-Urteil vom 14. März 1933, RStBl. 1933 S. 634).

Werden Gebäude mit Grundstücken zusammen auf einem Konto ausgewiesen, so ist für die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung eine Aufteilung in Gebäudewert und Grundstückswert erforderlich. Die Aufteilung ist oft sehr schwierig. Aufgliederungen im Kaufvertrag sind mit Vorsicht zu behandeln. Es ist zu erwägen, ob die Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert ernstlich gemeint ist oder nur zur Erlangung steuerlicher Vorteile erfolgte.

Wenn einwandfreie Anschaffungswerte nicht festgestellt werden können, muß Schätzung erfolgen. Gute Unterlagen hierfür liefern die Kaufpreis- und sonstigen Materialsammlungen des Betriebsprüfungsarchivs, der Bewertungsstellen, der Stadtsteuerstellen und der Katasterämter. Es kann auch von sonstigen Hilfswerten (Feuerkassenwert, Einheitswert) ausgegangen werden (Hinweis auf Veranlagungs-Richtlinien für 1937 C VI 2). Die Bemessung der Absetzung für Abnutzung nach Hilfswerten ist vom Reichsminister der Finanzen nur zur Verwaltungs erleichterung zugelassen worden. Im Rechtsmittelverfahren kann in der Regel nur die vom Gesetz bestimmte Absetzung (vom Anschaffungs- oder Herstellungspreis) in Betracht kommen (RFG-Urteil vom 1. April 1936, RStBl. 1936 S. 446, und vom 4. Januar 1939, RStBl. 1939 S. 285).

Bei Gegenständen, die vor dem 1. Januar 1925 angeschafft worden sind und zu einem Betriebsvermögen gehören, hat im Streitfall die Berechnung nach dem Vermögensteuerwert vom 1. Januar 1925 zu erfolgen. Der Anteil des Grund und Bodens und des Gebäudes an diesem Wert ist nach dem gemeinen Wert vom 1. Januar 1925 durch Schätzung zu ermitteln (RFG-Urteil vom 21. Dezember 1932, RStBl. 1933 S. 100).

Beispiel:

In dem zur Entscheidung stehenden Fall betrug der Vermögensteuerwert des Grundstücks mit Gebäude 192 762 RM. Nach gutachtlichen Äußerungen der zuständigen Katasterämter war am 1. Januar 1925 der gemeine Wert des Gebäudes mit 235 500 RM und der gemeine Wert des Grund und Bodens mit 40 000 RM anzunehmen.

Als anteiliger Wert vom Vermögensteuerwert 1925 ergibt sich

- a) für das Grundstück
 $275\,500 : 40\,000 = 192\,762 : x = 32\,769\,RM$
 - b) für das Gebäude
 $275\,500 : 235\,500 = 192\,762 : x = 159\,993\,RM$
- Summe: 192 762 RM.

Mangels ausreichender Unterlagen wird auch hier vielfach vom Einheitswert 1935 ausgegangen, wenn in dem Oberfinanzbezirk für den betreffenden Fall geeignete Verhältniszahlen zur Verfügung stehen.

Beispiel:

Einheitswert des Grundstücks vom 1. Januar 1935 50 000 RM

Wenn das Verhältnis der Anschaffungskosten für das Grundstück am 1. Januar 1925 (einschließlich Grund und Boden) zum Einheitswert vom 1. Januar 1935 durch den Oberfinanzpräsidenten auf 110 : 100 ermittelt ist, müssen dem Einheitswert hinzugefügt werden 5 000 RM

Anschaffungskosten am 1. Januar 1925 insgesamt 55 000 RM

Wenn der durchschnittliche Hundertsatz für Grund und Boden durch den Oberfinanzpräsidenten auf 20 v. H. ermittelt ist, sind abzusetzen 11 000 RM

Der Betrag von 44 000 RM ist auf die Restnutzungsdauer vom 1. Januar 1925 ab zu verteilen.

[Hinweis auf Veranlagungs-Richtlinien für 1937 C VI 2 (4).]

Oft wird aus Gründen der Vereinfachung eine Aufteilung nicht vorgekommen, sondern der Absetzungsatz im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen entsprechend herabgesetzt, so daß nach Ablauf der mutmaßlichen Nutzungsdauer auf dem Konto ein Restwert verbleibt.

Beispiel:

Bilanzwert für Grundstück und Gebäude 100 000 RM
 Restnutzungsdauer 50 Jahre.
 Absetzungen für Abnutzung mithin $\frac{100}{50} = 2$ v. H.

Statt 2 v. H. wird ein Absetzungsatz von $1\frac{3}{4}$ v. H. vom jetzigen Wert zugrunde gelegt.
 Nach 50 Jahren beträgt der Buchwert 100 000 RM
 $\times 50 \times 1750 = 87\,500\,RM$
 12 500 RM,

der als Grundstückswert zu gelten hat und von dem weitere Absetzungen für Abnutzung nicht mehr erfolgen dürfen.

7. Maschinen, Werkzeuge, Betriebs- und Geschäftseinrichtungsgegenstände

Werkzeuge, Geräte und Anlagegegenstände von geringerem Wert, die in großer Zahl vorkommen, können in Gruppen zusammengefaßt werden. Für Maschinen, maschinelle Anlagen (Förderungsrichtungen, Transportanlagen, Kräne, Dampfkessel, Apparaturen der chemischen Industrie), Fahrzeuge und größere Einrichtungsgegenstände ist ein Einzelnachweis (Hinweis auf Abschnitte 4 und 11) erforderlich, der den Abschreibungsverlauf erkennen läßt. Die Tatsache, daß Maschinen juristisch Bestandteile von Gebäuden sein können, ist bei ordnungsmäßiger Buchführung unerheblich (Hinweis auf Abschnitt 6).

Zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Maschinen gehören neben den üblichen Kosten auch die Kosten für die Fundamente und Kosten der Abnahme.

Für die Bemessung der Nutzungsdauer kommt es auf die Beanspruchung und die besonderen Verhältnisse an, unter denen eine Maschine arbeitet. Gegebenenfalls sind außergewöhnliche Abschreibungen für Abnutzung § 7 Absatz 1 Satz 3 EStG gemäß zulässig.

Es ist beispielsweise zu berücksichtigen, ob in einem Betrieb in einfacher, doppelter oder gar dreifacher Schicht gearbeitet wird. Eine schematische Verdoppelung des Abschreibungssatzes bei doppelter Schicht kommt jedoch nicht in Betracht. In der Regel wird bei Mehrschichten eine Erhöhung der Abschreibungen für Abnutzung um etwa ein Drittel der bisherigen Sätze ausreichen. Für die Bemessung der Abschreibungen für Abnutzung ist es von Bedeutung, ob z. B. eine Kleinbahnlokomotive auf dem Fabrihof auf festem Unterbau oder bei einem Bauvorhaben auf unebenem Gelände über notdürftig hergestellte Schienenstränge läuft, ob sie nach achtstündiger Arbeitszeit in eine Maschinenhalle kommt oder ständig im Freien bleibt.

Die Lebensdauer einer Maschine ist weiter abhängig von dem Material, das sie bearbeitet oder verarbeitet und von dem Betriebsstoff, Öl und Wasser, mit dem sie gespeist wird. Hartes Wasser zum Beispiel kann die Kesselbleche von Dampfkesseln derart anfressen, daß der Kessel nach wenigen Jahren unbrauchbar wird, während der gleiche Kessel anderswo ein Vielfaches der Zeit hält.

Eine Maschine oder ein sonstiger Anlagegegenstand kann trotz technischer unverminderter Brauchbarkeit Abschreibungen für Abnutzung wegen wirtschaftlicher Abnutzung erfordern, wenn z. B. eine Maschine die Gegenstände besser oder billiger herstellt, so daß der Betrieb unter Beibehaltung der betreffenden Maschine nicht mehr konkurrenzfähig wäre.

Die Betriebsprüfung wird von der normalen Nutzungsdauer ausgehen und den Nachweis besonderer Verhältnisse dem Betrieb überlassen müssen.

Stets ist zu beachten, daß der Teilwert nicht unterschritten wird. Es ist zu prüfen, ob es sich um einen täglich ersetzbaren oder um einen betriebsarteigenen Gegenstand, z. B. eingebaute Maschinen, Gebäude, Lagerschuppen

mit Gleisanschluß) handelt. Der Teilwert wird auf Grund der gewöhnlichen oder der erhöhten Wiederbeschaffungskosten des Gegenstands, vermindert um Abschreibungen für Abnutzung, entsprechend der bisherigen Nutzungsdauer des Gegenstands berechnet.

Beispiel:

Eine täglich ersetzbare Maschine mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren hatte einen Anschaffungswert von 10 000 RM und steht nach drei Jahren mit 7 000 RM zu Buch. Die Wiederbeschaffungskosten der Maschine betragen 9 000 RM. Der Teilwert der alten Maschine beträgt alsdann

Wiederbeschaffungskosten zur Zeit . . .	9 000 RM
÷ Abschreibungen für Abnutzung für drei Jahre = $\frac{3}{10}$ von 9 000 RM = . . .	2 700 RM
Teilwert	6 300 RM.

Einige Verbände haben Abschriftungsätze für „facheigene“ Maschinen des betreffenden Gewerbebezugs aufgestellt. Diesen Sätzen begegnet der Prüfer des betreffenden Gewerbebezugs immer wieder. Es ist zweckmäßig, die Frage der steuerlichen Brauchbarkeit dieser Abschriftungsätze für größere Gebiete von einer Arbeitsgemeinschaft von Sachprüfern (vielleicht im Einvernehmen mit den betreffenden Stellen) überprüfen zu lassen und das Ergebnis im Archiv (insbesondere für neue Prüfer und für die Veranlagung) festzuhalten, um so eine reibungslose und gleichmäßige Besteuerung zu sichern.

Werkzeuge und Geräte stehen oft nur mit 1 RM zu Buch. Die Zugänge werden über Konto kurzlebige Wirtschaftsgüter oder über Unkosten abgebucht. Vielfach werden für Werkzeuge, Formen, Modelle und dergleichen Festwerte (Standardwert) geführt (Hinweis auf RFG-Urteil vom 16. Dezember 1936, RStBl. 1936 S. 272). Die Angemessenheit dieser Festwerte ist unter Berücksichtigung des Beschäftigungsgrades nachzuprüfen.

Vorratskäufe lassen sich feststellen, wenn die Ausgaben für Werkzeuge, Geräte und dergleichen für mehrere Jahre in ihrer vollen (absoluten) Höhe und je Kopf der Belegschaft oder je Erzeugungseinheit in eine Übersicht gebracht werden.

In großen Betrieben kommen erhebliche Posten von Reservegegenständen und Ersatzteilen vor. Solange ihr Einbau noch nicht erforderlich war, sind diese Gegenstände nicht als Erhaltungs- und Instandsetzungskosten abzubuchen, sondern zu aktivieren.

8. Beteiligungen

Unter Beteiligung ist hier die kapitalmäßige Bindung des geprüften Unternehmens (Einzelfirma, Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft) an ein anderes gewerbliches Unternehmen zu verstehen.

Die Betriebsprüfung hat zunächst klarzustellen, seit wann, in welcher Form und in welcher Höhe eine Beteiligung vorliegt. Beteiligungen durch Kapitaleinlagen in eine Stille Gesellschaft, eine Offene Handelsgesellschaft, eine Kommanditgesellschaft, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung sind

durch Vorlage der Verträge, der Akten, der Handelsregisterauszüge oder durch Einsicht in das Handelsregister selbst zu prüfen. Beteiligungen mittels Wertpapierbesitz (Aktien, Anze) werden durch Prüfung der Bestandsaufnahmen und der Hinterlegungsscheine (verpfändete, in Depot gegebene oder treuhänderisch verwaltete Beteiligungspapiere) festgestellt.

Die vertraglichen Vereinbarungen ergeben oft ein unzulängliches, wenn nicht sogar unzutreffendes Bild von dem Wesen und Zweck der Beteiligung. Stets sind deshalb die tatsächlichen Verhältnisse und die vorhandenen unmittelbaren und mittelbaren Geschäftsbeziehungen, die gegenseitigen Forderungen und Schulden und etwaige Sonderabkommen zu ermitteln. Der Prüfer wird sich zunächst die Frage nach dem Sinn der Beteiligung vorlegen. Beteiligungen, die allein aus persönlichen Gründen eingegangen werden, gehören nicht in die Bilanz. Sie sind notwendiges Privatvermögen. Bestehen wesentliche geschäftliche Beziehungen zu dem anderen Betriebsvermögen (z. B. ein Kohलगroßhändler erwirbt für den Einzelverkauf seiner Waren eine Betriebsgesellschaft und beteiligt sich an einer Reederei, nimmt aber die Anteile in sein Privatvermögen). Sonst hat der Einzelkaufmann ein Wahlrecht, ob er die Beteiligung an einem anderen Unternehmen als privat oder betrieblich behandeln will (RFG-Urteil vom 14. September 1938, RStBl. 1938 S. 1063). Maßgebend ist der Wille des Kaufmanns, wie er durch die buchmäßige Behandlung zum Ausdruck kommt.

Dazu RFG-Urteil vom 14. März 1934, RStBl. 1934 S. 741:

„Die Anteile kamen als Betriebsvermögen deshalb nur dann in Betracht, wenn ein darauf gerichteter und ausreichend deutlich nach außen erkennbar gemachter Wille des Beschwerdeführers vorlag. Das kann sich z. B. darin zeigen, daß die Aufwendungen für die Anteile, die unbestrittenermaßen aus Mitteln des Betriebs gemacht sind, nicht über Kapital- (Privat-) Konto entnommen, sondern auf Bestandskonto aktiviert wurden. Nicht erforderlich ist es dagegen, daß die Aktivierung auf einem besonderen Konto mit der Bezeichnung „Beteiligungskonto“ erfolgt; auch wenn sie auf einem anderen Konto, etwa dem Debitorenkonto, erfolgt sein sollte, würde dies als ausreichend kundgetane Willensäußerung des Kaufmanns dafür, daß er die Anteile als Teile des Betriebsvermögens angesehen wissen möchte, zu gelten haben. Dies hat das Finanzgericht verkannt. Denn seiner Entscheidung liegt die irrtümliche Meinung zugrunde, eine Beteiligung gehöre nur dann zum Betriebsvermögen, wenn sie unter der Bezeichnung als „Beteiligung“ in der Bilanz ausdrücklich kenntlich gemacht ist.“

Die Entscheidung darüber, ob die Beteiligung eine private oder eine geschäftliche sein soll, darf nicht hinausgezögert und nicht erst dann gefällt werden, wenn sich das Ergebnis abschätzen läßt. Die Aufnahme der Beteiligung in die Bilanz wird regelmäßig nicht genügen. Sollen der Erwerb oder die Einbringung einer Beteiligung als Betriebsvorgang gelten, so sind sie — wie jeder andere Betriebsvorgang — sogleich zu verbuchen. Andernfalls wäre die Buchführung in diesem Punkt nicht ordnungsmäßig und nicht beweiskräftig.

Beteiligungen — gleich ob durch Wertpapiere oder Kapitaleinlagen — sind handelsrechtlich und steuerrechtlich mit dem Anschaffungswert anzusetzen. Der Anschaffungswert kann auch beibehalten werden, wenn der Wert gesunken ist, solange nicht die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine niedrigere Bewertung erfordern. Unterste Grenze ist steuerrechtlich der Teilwert (§ 6 Ziff. 2 EStG).

Dazu RFG-Urteil vom 20. Oktober 1936 I A 169/35 (StuW 1937 Nr. 51):

„Der RFG hat in seinem Urteil vom 19. Mai 1932 VI A 500/32, StW 1932 Nr. 822 = RStBl. 1932 S. 728 den Grundsatz ausgesprochen, daß die zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligungswerte, die am Bilanzstichtag wesentlich und voraussichtlich dauernd gesunken sind, durch angemessene Absetzungen auf den gemeinen Teilwert zu ermäßigen sind. Diesen aus dem Aktienrecht abgeleiteten Gedanken hat der VI. Senat nach § 40 Absatz 2 EStG allgemein auf die Bewertung von Beteiligungen — auch soweit sie nicht in Wertpapieren bestehen (Urteil vom 2. März 1933 VI A 1459/32 StW 1933 Nr. 482 = RStBl. 1933 S. 585) —, und zwar auch für die Zeit vor Inkrafttreten der Aktienrechtsnovelle I vom 19. September 1931 (RStBl. I S. 493) angewendet. Dieser Auffassung tritt der erkennende Senat bei. Danach darf die Beschwerdeführerin auf den 1. Juli 1930 nach den Bilanzierungsgrundsätzen eines ordentlichen Kaufmanns ohne Rücksicht auf die vorangegangene Sanierung keinen höheren als den gemeinen Wert in ihre Handels- und auch in ihre Steuerbilanz einsetzen, wenn dieser Teilwert erheblich oder voraussichtlich dauernd hinter dem Anschaffungspreis zurückbleibt.“

In dem Urteil vom 14. März 1939 (RStBl. 1939 S. 746) hat der Reichsfinanzhof zu der Frage, wann die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung den Ansetz des niedrigeren Teilwerts erfordern, ausgeführt:

„Geht man mit dem FG davon aus, daß der Teilwert der Wertpapiere am 31. Dezember 1934 61 250 RM betragen hat, so würde die um 20 v. H. höhere Bewertung unter Berücksichtigung des allgemeinen wirtschaftlichen Anstiegs, der seinerzeit schon zutage getreten ist, den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht widersprechen.“

Zur Nachprüfung des Werts einer Beteiligung sind die Bilanzen, Ergebnisübersichten, Geschäftsberichte usw. der Untergesellschaft für mehrere Jahre heranzuziehen. Auf Grund dieser und aller sonst irgendwie geeigneten Unterlagen und Nachrichten (Prüfungsberichte, Börsenkurse, Börsenberichte, Meldungen der Tagespresse) ist der innere Wert der Beteiligung (Anteil an Kapital und Rücklagen, Ertragswert nach den Gewinnen der letzten Jahre) zu ermitteln. Dabei sind auch die Zukunftsaussichten (künftige Ertragsfähigkeit) zu berücksichtigen (RStBl. 1934 S. 859 und 1360). Dazu Hinweis auf DStZ 1936 S. 1350, BA S. 1310 und folgende. Wegen Abschreibungen auf Schachteibeteiligungen Hinweis auf RFG-Urteil vom 14. Dezember 1937, RStBl. 1938 S. 67 und DStZ 1937 Nr. 43.

Darauf, daß die Geschäftsbeziehungen der Obergesellschaft zur Untergesellschaft oder zwischen den Obergesellschaften und zwischen den Untergesellschaften eingehender gründlicher Prüfung bedürfen, ist wiederholt hingewiesen worden. Auf Vorgänge, die einen buchmäßigen Niederschlag nicht gefunden haben

und vielleicht nie finden (Gemeinschaftsgeschäfte, unberechnete, sogenannte Aushilfslieferungen, Kreditgewährungen, Pfandbestellungen, Bürgschaften, Kursgarantien, Rücknahmeverpflichtungen, Scheingeschäfte in Wertpapieren, nicht verrechnete Unkosten, z. B. anteilige Reisekosten, Miete, Fracht und sonstige Geschäftsunkosten, unberechnete Leistungen der leitenden Angestellten, der Ingenieure und Techniker, der Arbeiter und der Transporteinrichtungen) ist besonders zu achten. Dazu ist ein Einblick in Aufbau und Betriebsausrüstung beider Betriebe, in Sekretariatsakten, Niederschriften, Treuhandberichte u. dgl. erforderlich. Das laufende Konto und die Preisstellung bei Warengeschäften und Wertpapiergeschäften sind auf jeden Fall sehr genau zu prüfen, und jedem noch so unscheinbaren Vorgang ist auf den Grund zu gehen.

9. Wertpapiere

Neben den Beteiligungswertpapieren gehören noch solche Wertpapiere zum Anlagevermögen, die nicht umgesetzt werden, sondern der Kapitalanlage dienen sollen (Hinweis auf Beispiel B Abschnitt 1).

Diese sogenannten Daueranlagewertpapiere werden nach denselben Grundsätzen wie Beteiligungen bewertet. Wegen der Bewertung von Aktienpaketen Hinweis auf RFG-Urteil vom 20. Juni 1934/30, April 1935 (RStBl. 1935 S. 857) und wegen Bewertung der Gemeindeforderungen und Umlaufvermögen Hinweis auf Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 18. März 1938 (RStBl. 1938 S. 355).

Die Prüfung der sonstigen Wertpapiere, die nicht Teile des Anlagevermögens sind, unterscheidet sich nicht von der Prüfung der Beteiligungswertpapiere und der Daueranlagewertpapiere. Bei der Bewertung ist jedoch zu beachten, daß sie zum Umlaufvermögen gehören und deshalb handelsrechtlich dem Niederstwertprinzip unterliegen.

Für alle Wertpapiere müssen — getrennt nach Beteiligungswertpapieren, Daueranlagepapieren und sonstigen Wertpapieren — genaue Bestandsverzeichnisse vorliegen mit Angaben über Art, Nennwert, Anschaffungswert, Buchwert, Kurswert, Aufbewahrungsort (Depot) des Wertpapiers. Die vereinnahmten Jahreszinsen und Dividenden auf die einzelnen Wertpapiere sind in den Bestandsverzeichnissen oder in einer besonderen Liste zu vermerken und aufzurechnen. Soweit Zinsen noch nicht gezahlt oder Dividenden nicht verteilt wurden, sind die betreffenden Zins- und Dividendenscheine (Kupons) einzusehen.

Hypothekenlisten müssen ein Urteil über die Güte der Hypotheken ermöglichen. Das Aufsichtsamtsamt für Privatversicherung verlangt zu diesem Zweck die folgenden Angaben (Vordruck 018): Laufende Nummer des Hypothekenregisters der Gesellschaft, Angabe der einzelnen beliebigen Grundstücke, Wert der beliebigen Grundstücke nach den der Beleihung zugrunde liegenden Tagen, dem Hypothekendarlehn vorangehende Lasten, ausgeliehener Betrag, Zinsfuß des Darlehns, Bemerkungen.

Der Grundsatz der kaufmännischen Ordnung bedingt, daß in Betrieben mit großem und stark wechselndem Wertpapierbestand (insbesondere Banken) für jedes Wertpapier ein besonderes Konto mit Mengenspalten (Nennwert, Stück) und Wertspalten geführt wird. Diese sogenannten „Skontren“ bilden die Aufgliederung des Kontos Wertpapiere, so wie die Konten der Lieferer die Aufgliederung des Liefererkontos darstellen.

Mit der Prüfung des Wertpapierkontos ist die Prüfung der Ergebniskonten, auf denen die Zins- und Dividendeneinnahmen verbucht sind, und der Skontren zu verbinden. Das Wertpapierkonto wird oft (insbesondere bei Banken) als gemischtes Konto geführt. Es bedarf alsdann ebenso eingehender Prüfung wie das Warenkonto. Beteiligungskonten, Wertpapierkonten, Wertpapierkonfortialkonten und dergleichen werden überhaupt gern benutzt, um Gewinne zu verstecken.

Beispiel:

Eine Bank errechnete die Bilanzwerte dadurch, daß sie in die Bestandsverzeichnisse als Anschaffungskurs den Betrag einsetzte, der sich auf den einzelnen Wertpapierkonten aus der Rechnung

$$\frac{\text{Buchwert} \times 100}{\text{Nennwert}}, \text{ z. B. } \frac{8000 \cdot 100}{10000} = 80$$

ergab. Bei Nachprüfung des Anschaffungswerts stellte sich heraus, daß auf dem Wertpapierkonto (und auf den Skontren) weder die Kursgewinne noch die dem Wertpapierkonto laufend gutgeschrieben Zinsen und Dividenden abgebucht worden waren. Die Betriebsvermögenserhöhung durch Kursgewinne, Zins- und Dividendeneinnahme war durch die entsprechende Verminderung des Buchwerts der Wertpapiere Jahre hindurch nicht in Erscheinung getreten.

Die vollständige Erfassung der Wertpapierbestände ist an Hand der Buchungen, Skontren, Depotauszüge, Pfandbescheinigungen, der Zins- und Dividendeneingänge, des Bankverkehrs usw. nachzuprüfen. Bei der Durchsicht der Bankauszüge und des Schriftwechsels mit Banken ist auf private Wertpapierpekulationen (§ 23 EStG) zu achten. Sind die Wertpapiere zu verschiedenen Zeiten gekauft worden, so gelten für die Berechnung der Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung die zuletzt angeschafften als verkauft (RFG-Urteil vom 13. Juni 1928, RStBl. 1928 S. 328, und vom 13. Dezember 1928, RStBl. 1929 S. 136). Maßgebend ist der Tag des Verpflichtungsgeschäfts, nicht der Eigentumsübertragung. Der RFG hat betont, diese Grundsätze gälten nur für Spekulationsgeschäfte. Im Rahmen einer ordnungsmäßigen Buchführung müsse der Kaufmann die Möglichkeit behalten, den Nachweis über die angeschafften und veräußerten Stücke zu führen. Dazu Hinweis auf das Urteil betreffend die Bewertung vertretbarer Waren vom 19. Oktober 1938 (RStBl. 1939 S. 26), wo der RFG einen Einzelnachweis nicht zugelassen hat.

Wertpapiergeschäfte eines Bankiers sind immer notwendige Betriebsvorgänge (RFG-Urteil vom 31. Oktober 1934, StuW 1935 Nr. 180). Bei anderen Unternehmen als Banken ist die Übernahme von Wertpapieren in das Betriebsvermögen nur dann anzuerkennen, wenn diese Überführung in den Büchern einen zweifellosen Niederschlag gefunden hat (RFG-Urteil vom 20. Juni 1934, StuW 1934 Sp. 544).

10. Unkörperliche Wirtschaftsgüter

Als unkörperliche (immaterielle) Anlagegüter kommen in Betracht: der Betriebsbestehenswert (Geschäfts- oder Firmenwert, Goodwill), Gewerbeberechtigungen, Wasserrechte, Brennrechte, Verlagsrechte, Wettbewerbsverbote, Konzessionen, Patente, Lizenzen, Gebrauchsmuster, Marken- und ähnliche Rechte. Sie werden eingeteilt in (immaterielle) Rechte (z. B. Patente) und (immaterielle) Wirtschaftsgüter rein tatsächlicher Art (z. B. Betriebsbestehenswert), weiter in Wirtschaftsgüter, die im eigenen Betrieb entstanden und Wirtschaftsgüter, die erworben worden sind.

Die Betriebsprüfung hat festzustellen, ob nach der Verkehrsanschauung selbständige Wirtschaftsgüter, die besonderer Bewertung zugänglich sind, vorliegen, und ob und welche Aufwendungen für die Herstellung oder den Erwerb gemacht wurden. Zur Beurteilung dieser Fragen sind nicht nur gute wirtschaftliche, sondern neben urheberrechtlichen auch technische Kenntnisse und Erfahrungen erforderlich. Nur in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen (Kaufpreis, Versuchskosten und Anmeldekosten eigener Erfindungen) liegt für die Ergebnisbilanz ein Wirtschaftsgut vor. Ein höherer Wert bleibt unbeachtet. Der sogenannte Erhaltungsaufwand (z. B. Patentgebühren) gehört nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Wegen Einzelheiten und der einschlägigen Rechtsprechung Hinweis auf DStZ 1937 Nr. 47.

Zur Feststellung der vorhandenen unkörperlichen Wirtschaftsgüter und deren Bilanzwert sind neben den Buchungen stets die Verträge, Verzeichnisse oder Bücher und der einschlägige Schriftwechsel der betreffenden Abteilung (Sekretariat, Patentbüro, Juristisches Büro) einzusehen. Dabei ist auf umsatzsteuerpflichtige Vorgänge zu achten.

Die unkörperlichen Wirtschaftsgüter sind in abnutzbare und nicht abnutzbare Werte aufzuteilen. Schutzrechte beispielsweise verlieren durch Zeitablauf ihren Wert. Sie sind § 6 Ziffer 1 EStG gemäß zu bewerten. Die Bemessung der Abschreibungen und die Ermittlung des Teilwerts der unkörperlichen Wirtschaftsgüter sind mangels sachlicher (objektiver) Merkmale in der Regel sehr schwierig. Vergleichsmöglichkeiten bestehen selten. Die Gutachten von Sachverständigen pflegen gerade auf diesem Gebiet besonders weit auseinanderzugehen. Für die Schätzung können die Aufwendungen, die Erträge und ein etwaiger Veräußerungswert Anhaltspunkte geben.

Bei der Bewertung von Patenten wird zu beachten sein, ob es sich um sogenannte Monopolpatente handelt, auf die sich ein ganzer Gewerbe-

zweig aufbaut, ob die Patente dem technischen Fortschritt gemäß ausbaufähig oder ob sie nur von kürzerer Lebensdauer sein werden.

Die gesetzliche Schutzfrist ist für die Bemessung der Nutzungsdauer und der Abschreibungen für Abnutzung nicht ohne weiteres maßgebend. Sie beträgt bei Patenten achtzehn Jahre, für Gebrauchsmuster drei Jahre (bei Zahlung einer Gebühr verlängert um weitere drei Jahre), für Warenzeichen zehn Jahre (bei Zahlung einer Gebühr jeweils verlängert um weitere zehn Jahre). Nach statistischen Feststellungen erlöschen die meisten Patente vor Ablauf der Schutzfrist, vielfach schon nach wenigen Jahren. Es ist deshalb üblich, die Abschreibungen auf etwa fünf Jahre zu verteilen. Zu den kurzlebigen Wirtschaftsgütern gehören Patente jedoch nicht [Veranlagungsrichtlinien für 1937 B VIII 5 (2)].

Die nicht abnutzbaren unkörperlichen Wirtschaftsgüter (z. B. Betriebsbestehenswert) sind § 6 Ziffer 2 EStG gemäß zu bewerten. Abschreibungen für Abnutzung kommen steuerlich nicht in Betracht. Ein niedrigerer Teilwert muß besonders nachgewiesen werden.

Beim Betriebsbestehenswert eines zugekauften Betriebs ist von dem Geschäftswert des gesamten Unternehmens (und nicht von dem Geschäftswert des Teilbetriebs) auszugehen. Nach der handelsrechtlichen Regelung (§ 133 Ziff. 5 AktG, § 33 c Ziff. 4 GenG) kann ein entgeltlich erworbener Betriebsbestehenswert aktiviert werden. Der Bilanzansatz hierfür ist durch „angemessene jährliche Abschreibung“ zu tilgen. Diese Bestimmungen werden für das Steuerrecht nicht anerkannt (RFG vom 4. Februar 1939, RStBl. 1939 S. 251).

Handelsbilanz und Steuerbilanz weichen hier in der Regel kraft zwingenden Rechts voneinander ab.

11. Kurzlebige Anlagegüter

Anlagegüter des Betriebsvermögens gelten als kurzlebig, wenn ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfahrungsgemäß fünf Jahre nicht übersteigt. Bei diesen Wirtschaftsgütern konnten § 6 Ziffer 1 Satz 4 EStG 1934 gemäß Gewerbetreibende und Angehörige der freien Berufe die Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs ordnungsmäßig führen und buchführende Land- und Forstwirte die Abschreibungen für Abnutzung ohne Rücksicht auf den Teilwert höher als nach § 7 EStG bemessen (Bewertungsfreiheit). Die Bewertungsfreiheit findet nach Artikel III der Verordnung vom 1. Februar 1938 (RStBl. 1938 S. 97, § 51 Abs. 2 EStG 1938) nicht mehr Anwendung auf Gegenstände, die nach dem 30. September 1937 bestellt worden sind. Sie besteht nur noch für einige besonders bezeichnete Gegenstände (insbesondere schwere Kraftmaschinen) und alle Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 200 RM nicht übersteigen (Hinweis auf WR für 1937 B VIII 6).

Die für die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit geltenden Grundätze sind ausführlich dargestellt in Reinhardt „Buchführung, Bilanz und Steuern“ Band 1 S. 153 bis 162 und Reinhardt/

Gebhardt „Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung“ Band 1 S. 157 bis 182.

Hier sollen nur die wesentlichsten Gesichtspunkte zusammengestellt werden, die bei der Betriebsprüfung zu beachten sind.

Ist für einen Gegenstand von der Bewertungsfreiheit Gebrauch gemacht worden, so hat die Betriebsprüfung festzustellen:

1. ob der Gegenstand in der „Liste kurzlebiger Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens“ aufgeführt ist oder ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 200 RM nicht übersteigen (Hinweis auf RStB-Urteil vom 28. September 1938, RStBl. 1939 S. 84);
2. ob die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Anlageguts, wenn es nicht in der Liste steht, mehr als fünf Jahre beträgt oder ob die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Anlageguts, wenn es in der Liste steht, mehr als zehn Jahre beträgt.
In beiden Fällen ist die Bewertungsfreiheit nicht gegeben;
3. ob der Gegenstand bis zum 1. Oktober 1937 bestellt oder bei selbst hergestellten Gegenständen in Arbeit genommen worden war;
4. ob der Gegenstand bis zum Schluß des Jahres, in dem die Bewertungsfreiheit ausgeübt wird, geliefert oder hergestellt wurde.
Auf die Bezahlung kommt es nicht an;
5. ob es sich um ein altes oder neues Anlagegut handelt.
Bei der Bemessung der Nutzungsdauer und der 200 RM-Grenze ist bei gebrauchten Gegenständen von einem gleichen Gegenstand in fabriknem Zustand auszugehen;
6. ob ein Konto kurzlebiger Wirtschaftsgüter geführt wird, und ob der fragliche Gegenstand im Jahr der Anschaffung, vor dem Hauptabschluß, auf dieses Konto übertragen wurde.
Bei einfacher Buchführung genügt ein gesonderter inventarmäßiger Nachweis;
7. ob der Gegenstand auf diesem Konto in keinem Jahr mit einem höheren Betrag erscheint als dem, der sich nach § 7 EStG ergibt;
8. ob sogenannte Altanlagen und Zugänge im Wirtschaftsjahr 1934, spätestens bis Ende 1935, auf das Konto kurzlebige Wirtschaftsgüter übertragen wurden;
9. ob Rückübertragungen auf das Konto kurzlebiger Wirtschaftsgüter vorgekommen sind.
Mit der Abbuchung eines Gegenstands von dem Konto kurzlebiger Wirtschaftsgüter auf ein anderes Konto geht die Bewertungsfreiheit endgültig verloren;
10. ob und inwieweit kurzlebige Anlagegüter (z. B. Kraftwagen) auch privat benutzt werden, und ob der anteilige Betrag der Absetzungen als Privatentnahme behandelt wurde (Hinweis auf RStB vom 14. Oktober 1937, RStBl. 1937 S. 1243 und vom 5. Oktober 1938, RStBl. 1939 S. 86);

11. ob Vorratskäufe vorliegen, d. h. ob die Anschaffung kurzlebiger Wirtschaftsgüter über die Erfordernisse des Betriebs am Bilanztag hinausgeht.

Der Gegenstand muß in dem Jahr, für das die Bewertungsfreiheit in Anspruch genommen wird, spätestens in dem darauffolgenden Jahr, in Gebrauch genommen worden sein.

Die eingehenden Bestimmungen über die Bewertungsfreiheit kurzlebiger Wirtschaftsgüter sind getroffen worden, um Mißbräuche auszuschließen und eine genaue Nachprüfung zu ermöglichen. Die Betriebsprüfung hat zur Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Einhaltung dieser Vorschriften durch alle Steuerpflichtigen zu überprüfen und stets darauf zu achten, daß mittels der Bewertungsfreiheit nicht Steuerverkürzungen oder Steuerverlagerungen vorgenommen werden.

Beispiel:

Eine Konzerngesellschaft mit hohem Gewinn kauft im Jahr 1936 kurzlebige Wirtschaftsgüter in großem Umfang und schreibt sie auf 1 RM ab. Im darauffolgenden Jahr verkauft sie die Gegenstände als Altmaterial zu einem niedrigen Preis an eine Schwestergesellschaft, die weniger gut arbeitet.

Das Konto kurzlebiger Wirtschaftsgüter muß Teil der Buchführung und förmlich und sachlich in Ordnung sein. Bei der übrigen Buchführung genügt förmliche Ordnungsmäßigkeit, wenn nicht etwa die ganze Buchführung wegen sachlicher Mängel verworfen werden muß (Reinhardt „Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung“ Band 1 S. 177).

Die förmliche Ordnungsmäßigkeit des Kontos kurzlebiger Wirtschaftsgüter bedingt, daß

1. das Konto in einem Grundbuch, im Sachkontenbuch und in der Bilanz erscheint,
2. daß daneben ein Verzeichnis kurzlebiger Wirtschaftsgüter geführt wird.

Beispiel: (Reinhardt in „Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung“ Band 1 S. 174)

Gib Nr.	Tag des Eingang	Bezeichnung des Wirtschaftsguts	Name des Lieferanten	Beleg	Anschaffungskosten RM	Betrag der Absetzungen in				
						19..	19..	19..	19..	19..
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Die Spalten 6 bis 11 sind aufzurechnen.

Eine Vielzahl gleichartiger Wirtschaftsgüter kann in einem Posten zusammengefaßt werden. Werden gleichwertige Bestandsverzeichnisse oder Karteien geführt, so ist ein besonderes „Verzeichnis kurzlebiger Wirtschaftsgüter“ nicht erforderlich (Hinweis auf Erlaß des Reichsministers der Finanzen, „Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung“ Band 2 S. 344).

Zum Steuergutschein-Verfahren

1. Kenntlichmachung nicht steuergutscheinfähiger Auslagen an Frachten, Gebühren, Versicherungsentgelten, Zöllen und Ausgleichsteuern durch Spediteure, Frachtführer und Verfrachter

§ 9 Ziffer 2 der Zweiten RFVVO gemäß finden die Vorschriften des § 2 NF nicht Anwendung auf Auslagen an nicht steuergutscheinfähigen Frachten und Gebühren, an Versicherungsentgelten, Zöllen und Ausgleichsteuern, die Spediteure, Frachtführer und Verfrachter ihren Auftraggebern kenntlich machen.

Der Begriff „kenntlich machen“ ist dem Umfahgesteuerecht entnommen (Hinweis auf § 49 UStWB 1938). Zur Kenntlichmachung ist erforderlich, daß die Beträge dem Auftraggeber gesondert angegeben werden. Diese Angabe kann in jeder beliebigen Form erfolgen. In der Regel wird die Kenntlichmachung in Form eines besonderen Postens in der Rechnung geschehen. Schließt ein anderer Rechnungsposten den Betrag der Auslagen ein, so wird oft unter der Rechnung die Höhe dieses Auslagenbetrags besonders vermerkt. Die Kenntlichmachung muß jedoch nicht in oder unter der Rechnung geschehen, sondern es genügt, daß sie sich aus dem Schriftwechsel ergibt, der mit der Leistung des Spediteurs, Frachtführers oder Verfrachters in Zusammenhang steht. Entscheidend ist, daß der Auftraggeber des Spediteurs, Frachtführers oder Verfrachters im Zeitpunkt der Zahlung mit Sicherheit weiß, in welcher Höhe der Schuldbetrag Auslagen für nicht steuergutscheinfähige Frachten und Gebühren, für Versicherungsentgelte, Zölle und Ausgleichsteuer enthält.

Es ist nicht erforderlich, daß der Betrag der Auslagen für die nicht steuergutscheinfähigen Frachten usw. aufgliedert wird. Es genügt, daß die Auslagen an nicht steuergutscheinfähigen Frachten usw. in Summe angegeben werden. Das kann z. B. durch einen Stempelaufdruck „Nicht steuergutscheinfähige Auslagen für Frachten, Gebühren, Versicherungsentgelte, Zölle und Ausgleichsteuern . . . RM“ geschehen. In dieser Summe dürfen andere Beträge als die Auslagen, die im § 9 Ziffer 2 der Zweiten RFVVO bezeichnet sind, nicht enthalten sein. Es dürfen auch nur die tatsächlichen Auslagen angesetzt werden.

Besorgt der Spediteur die Beförderung von Gütern für mehrere Auftraggeber in einer Sendung, so kann er die nicht steuergutscheinfähige Gesamtfracht anteilig auf die einzelnen Auftraggeber umlegen. Dabei schadet es nicht, wenn er Annäherungsbeträge einsetzt.

2. Die Preussische Staatsforstverwaltung ist nicht steuergutschein-annahmepflichtig

Die Preussische Staatsforstverwaltung ist § 2 Absatz 1 NF gemäß steuergutscheinpflichtig, sie ist jedoch nicht auch steuergutschein-annahmepflichtig;

denn sie ist nicht gewerblicher Unternehmer. Lieferungen und Leistungen der Preussischen Staatsforstverwaltung müssen demgemäß voll in Geld bezahlt werden. Rdt

Luftschutzaufwendungen bei Einfamilienhäusern

Nach den Einkommensteuer-Veranlagungsrichtlinien für 1937 FI 1 können alle Aufwendungen, die Zwecken des zivilen Luftschutzes dienen, bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft und aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (einschließlich des Mietwerts der Wohnung im eigenen Haus) für Zwecke der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer bereits im Kalenderjahr der Ausgabe voll abgesetzt werden. Die gleiche Bestimmung stand in den Veranlagungsrichtlinien für die früheren Jahre. Sie geht auf den Kundenerlaß vom 10. Oktober 1933 (RStBl. 1933 S. 1073) zurück.

Es hatten sich Zweifel ergeben, ob diese Bestimmung auch bei Anwendung der Verordnung über die Bemessung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus vom 26. Januar 1937 (RGBl. I S. 99, RStBl. 1937 S. 161) gilt. Die Verordnung sieht bekanntlich vor, daß als Nutzungswert der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus drei oder dreieinhalb vom Hundert des Einheitswerts anzusetzen sind. § 2 Absatz 2 der Verordnung bestimmt, daß von diesem Grundbetrag nur die Schuldzinsen, und zwar nur bis zur Höhe des Grundbetrags abgezogen werden können. Alle anderen Aufwendungen für das Haus sind bereits abgegolten. Sind also auch Luftschutzaufwendungen nicht abzugsfähig?

Mit dieser Frage befaßt sich der Reichsfinanzhof in einem Urteil vom 21. Juni 1939 VI 599/38, das demnächst im Reichsteuerblatt erscheinen wird. Der Reichsfinanzhof bejaht in der Entscheidung die Abzugsfähigkeit, und zwar in voller Höhe. Aufwendungen für den Luftschutz sind also bei Einfamilienhäusern auch dann abzugsfähig, wenn dadurch ein Verlust entsteht. Zwei Gründe haben den Reichsfinanzhof zu dieser Entscheidung veranlaßt.

Die Verordnung entspricht dem Grundsatz, daß als Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus ein Betrag angesetzt werden muß, bei dem unter Berücksichtigung des regelmäßigen Aufwands für den Inhaber noch eine angemessene Verzinsung des in dem Haus angelegten Kapitals verbleibt. Die Verordnung will verhindern, daß der Wohnungsaufwand eines Steuerpflichtigen sich auf die Höhe seines steuerpflichtigen Einkommens auswirkt. Luftschutzaufwendungen wären daher von dem Nutzungswert nach § 2 der Verordnung dann nicht abzugsfähig, wenn man sie zum Wohnungsaufwand des Steuerpflichtigen rechnen müßte. Die Volkanschauung, nach der diese Frage zu beurteilen ist, sieht aber in dem Bau von

Luftschutkräumen keine Aufwendungen, die zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Eigentümers dienen, sondern Aufwendungen, die oft aus nationalem Verantwortungsbewußtsein zum Schutz und zur Sicherheit nicht nur des Eigentümers allein, sondern darüber hinaus auch zur Sicherheit der Allgemeinheit geleistet werden. Aufwendungen, die Zwecken des zivilen Luftschutzes dienen, können deshalb von dem Nutzungswert nach § 2 der Verordnung abgezogen werden, und zwar in voller Höhe.

Der zweite Grund ist folgender: Würde man den vollen Abzug der Aufwendungen für Luftschutzanlagen in diesen Fällen versagen, so würde das zur Folge haben, daß die Vergünstigungen, die seit Jahren zur Förderung des zivilen Luftschutzes zugelassen sind, sich für den Eigentümer eines selbstbewohnten Einfamilienhauses überhaupt nicht auswirken könnten. Damit würde auch jeder Anreiz entfallen, Luftschutkräume im eigenen Einfamilienhaus herzustellen. Es erscheint aber wünschenswert, daß auch in selbstbewohnten Einfamilienhäusern Luftschutkräume vorhanden sind.

Das Urteil weist darauf hin, daß der Reichsminister der Finanzen, der dem Verfahren beigetreten ist, denselben Standpunkt vertreten hat. St.

Gewerbesteuer beim Übergang eines Gewerbebetriebs

Im Fall des Erlöschens der Gewerbesteuerpflicht im Lauf des Erhebungszeitraums wird die Gewerbesteuer § 22 Absatz 2 GewStG gemäß bis zum Ende des Kalendermonats erhoben, in dem die Steuerpflicht wegfällt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist im § 22 Absatz 3 GewStG für die Fälle vorgesehen, in denen die Gewerbesteuerpflicht eines Betriebs deshalb erlischt, weil der Betrieb auf einen anderen bereits bestehenden Gewerbebetrieb übergeht. In diesen Fällen wird die Steuer bis zum Schluß des Erhebungszeitraums (Rechnungsjahrs) erhoben, in dem der Übergang erfolgt. Die für den übergangenen Betrieb festgesetzte Gewerbesteuer des laufenden Erhebungszeitraums wird also weiter erhoben, und zwar ist Steuerschuldner vom Beginn des auf den Übergang folgenden Kalendermonats ab der Übernehmer des Betriebs (§ 5 Absatz 2 GewStG).

Mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Übergang im Sinn des § 22 Absatz 3 GewStG angenommen werden kann, befaßt sich der Reichsfinanzhof in einem demnächst im Reichssteuerblatt zur Veröffentlichung gelangenden Urteil vom 21. Juni 1939 VI 399/39. In dem dem Urteil zugrunde liegenden Fall hatte eine Schuhwarenhandlung einen Laden nebst Einrichtung gemietet, in dem bis dahin ein anderer Unternehmer ebenfalls einen Schuhwarenhandel betrieben hatte. Der neue Unternehmer hatte von dem bisherigen Unternehmer weder Waren noch sonstige Gegenstände übernommen. Ein Teil der Gesellschaft ist jedoch übernommen worden. Die Gemeinde ging davon aus, daß der Gewerbebetrieb des bisherigen Unternehmers auf den Gewerbebetrieb des Geschäftsnach-

folgers übergegangen sei und forderte demgemäß die Gewerbesteuer bis zum Ende des Rechnungsjahrs.

Der RFG ist dieser Auffassung nicht beigetreten. Wie in dem Urteil ausgeführt wird, ist ein Betriebsübergang im Sinn des § 22 Absatz 3 GewStG nicht schon dann gegeben, wenn in den Räumen des bisherigen Betriebs ein anderer Betrieb geführt wird, der vielleicht nach außen dem bisherigen Betrieb im wesentlichen gleich oder ähnlich ist. Von einem Übergang kann man vielmehr nur sprechen, wenn ein Betrieb tatsächlich von dem einen Inhaber auf den anderen übergegangen ist, d. h. wenn der Nachfolger den Betrieb von dem bisherigen Inhaber in irgendeiner Form, sei es durch Kauf oder Pacht, übernommen hat. Dagegen liegt kein Betriebsübergang vor, wenn, wie hier, der Gebäudeeigentümer ein von ihm eingerichtetes und an einen Interessenten verpachtetes Geschäftslokal an einen anderen Interessenten verpachtet. In einem solchen Fall besteht nicht etwa der alte Betrieb, auch nicht als Teil des übernehmenden Betriebs weiter, sondern der alte Betrieb ist erloschen. Für den Nachfolger bedeutet die Neueröffnung des Geschäfts die Gründung einer neuen Betriebsstätte. Er kann somit hinsichtlich dieser Betriebsstätte erst vom Beginn des auf die Gründung folgenden Rechnungsjahrs zur Gewerbesteuer herangezogen werden (§ 28 Absatz 2 GewStG). Sec.

Betriebsvermögen einer überschuldeten OHG bei der Einheitsbewertung

Nach § 1 VermStG 1934 sind im Gegensatz zum früheren Vermögensteuerrecht Offene Handelsgesellschaften nicht mehr selbständig vermögenssteuerpflichtig. Jedoch ist nach § 215 AO ihr Betriebsvermögen einheitlich festzustellen. Mit der einheitlichen Feststellung ist § 216 Abs. 1 Ziff. 2 Satz 2 AO gemäß die Feststellung zu verbinden, wie der festgestellte Betrag sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt.

Es ist die Streitfrage entstanden, ob auch im Fall der Überschuldung einer OHG eine einheitliche Feststellung des Betriebsvermögens vorzunehmen ist. Der RFG hat dies im Urteil vom 23. Mai 1939 III 138/38 (RStBl. 1939 S. 755) aus folgenden Gründen bejaht. Die Gesellschafter haben an der einheitlichen Feststellung des Betriebsvermögens der Gesellschaft und an der Ermittlung des Werts ihrer Anteile nicht nur ein Interesse, wenn ein tatsächliches Reinvermögen vorhanden ist, sondern auch bei einer Überschuldung. Denn der Schuldenüberschuß der Gesellschaft ist anteilig auf die Gesellschafter zu verteilen und bei ihrem Gesamtvermögen abzusetzen. Es genügt daher bei Überschuldung einer OHG nicht, das Betriebsvermögen mit 0 zu bewerten. Vielmehr sind die Gesellschafter — sofern nicht etwa ihr übriges Vermögen so gering ist, daß die Höhe des Schuldenüberschusses für das Gesamtvermögen keine Rolle spielt — durch eine zu niedrige Festsetzung des Minusvermögens der Gesellschaft beschwert. Sie können demnach den Feststellungsbescheid gemäß § 231 Abs. 1 AO anfechten.

Geld, Kredit und öffentliche Finanzen

Ankauf gezogener Auslosungsrechte der Anleiheablösungsschuld des Deutschen Reichs vor dem Fälligkeitstermin. Die zur Einlösung am 1. Oktober 1939 gezogenen Auslosungsrechte der Anleiheablösungsschuld des Deutschen Reichs werden bereits vor dem Fälligkeitstermin, und zwar ab 16. August 1939, unter Abzug eines zum jeweiligen Reichsbankdiskontsatz zu berechnenden Diskonts, frei von Provision, angekauft. Der Ankauf der Auslosungsscheine erfolgt durch die Reichsbankanstalten, in Berlin durch die Kastro-Börsen-Abteilung der Reichsbank, Jägerstr. 55 II. Die Inhaber der Auslosungsscheine, die vor dem 1. Oktober 1939 in den Besitz des Einlösungsbetrags gelangen wollen, können schon jetzt ihre Stücke der nächstgelegenen Reichsbankanstalt zum Ankauf übergeben. Die Auszahlung des Einlösungsbetrags, unter Abzug des Diskonts, erfolgt nach Prüfung der Stücke ab 16. August 1939.

Der Ankauf der ausgelosten Schuldbuchforderungen erfolgt zu denselben Bedingungen durch die Reichsschuldenverwaltung.

Ausgabe von Wertpapieren im ersten Vierteljahr 1939. Der Wert der Wertpapiere, die neu ausgegeben wurden, betrug in Millionen Reichsmark:

Monatsdurchschnitt 1938	717,1
Januar 1939 ¹⁾	762,2
Februar 1939 ¹⁾	385,5
März 1939 ¹⁾	406,8.

Art der ausgegebenen Wertpapiere in Millionen Reichsmark	1939 ¹⁾			Monatsdurchschnitt 1938
	Januar	Februar	März	
Schuldverschreibungen von:				
1. öffentlich-rechtlichen Körperschaften ²⁾	696,41	330,08	213,93	643,18
2. öffentlichen Unternehmungen ³⁾	—	—	60,00	2,12
3. privaten Unternehmungen usw.	—	—	—	8,92
4. Bodenkreditanstalten ⁴⁾	+ 51,94	+ 35,87	+ 73,61	— 5,63
dabon:				
a) Kommunalschuldverschreibungen	+ 4,29	+ 0,90	— 0,76	— 6,11
b) Pfandbriefe	+ 55,33	+ 33,99	+ 76,54	+ 17,76
c) Sonderemissionen	— 7,68	+ 0,98	— 2,17	— 17,28
Insgesamt ⁵⁾	748,35	365,95	347,54	648,59
Aktien ⁶⁾	13,86	19,54	59,20	68,47
Inländ. Werte zusammen ⁷⁾	762,21	385,49	406,74	717,06

¹⁾ Ab 1. Januar 1939 einschließlich Ostmark. — ²⁾ Einschließlich Ausgabe von Steuergutscheinen. — ³⁾ Darunter auch gemeinnützige Unternehmungen und Körperschaften. — ⁴⁾ Zunahme (+) oder Abnahme (—) des Wertpapierumlaufs. — ⁵⁾ Nennbeträge. — ⁶⁾ Ausgabefurs ohne Verschmelzungen (Fusionen) und Sacheinlagen. — ⁷⁾ Wertpapiere in ausländischen Werten sind in den bezeichneten Monaten nicht ausgegeben worden.

Umlauf von Industrieanleihen und ähnlichen Schuldverschreibungen im Jahr 1938. Ende 1938 waren im Altreich 2744 Millionen Reichsmark Industrieanleihen und verwandte Schuldverschreibungen in Umlauf gegenüber 2769 Millionen Reichsmark Ende 1937. Der Anteil der Auslandsschulden ist von 78 v. H. Ende 1930 auf 32 v. H. Ende 1938 zurückgegangen. In der Ostmark waren Ende 1938 115,6 Millionen Reichsmark Industrieanleihen in Umlauf. Für die Aufgliederung der umlaufenden Industrieanleihen des Altreichs ergibt sich das folgende Bild:

	31.12.1937	31.12.1938
Aufgewertete Schuldverschreibungen	101,9	88,5
darunter Genussrechte	32,7	25,7
Auf Sachwerte lautende Schuldverschreibungen	2,3	1,5
Reichsmark-, Goldmark- und Festmark-Schuldverschreibungen	1 668,1	1 765,6
Inländische Schuldverschreibungen zusammen	1 772,3	1 855,6
Im Ausland aufgelegte Schuldverschreibungen	996,3	887,9
Insgesamt	2 768,6	2 743,5.

Zwangsversteigerungen landwirtschaftlicher und forstwirtschaftlicher Grundstücke im Kalenderjahr 1938. Nach Mitteilung von „Wirtschaft und Statistik“ ergibt sich für die Zahl der durchgeführten Zwangsversteigerungen landwirtschaftlicher und forstwirtschaftlicher Grundstücke das folgende Bild:

	Gesamtzahl	Gesamtfläche
Kalenderjahr 1937	1 898	14 130 ha
Kalenderjahr 1938	1 711	10 821 ha
Abnahme im Kalenderjahr 1938	187	3 309 ha.

Vierjahresplan

Einrichtungsbeschränkungen und Erweiterungsbeschränkungen für die Knopfindustrie. Der Reichswirtschaftsminister hat eine Anordnung über die Herstellung von Knöpfen erlassen. Diese Maßnahme ist nach dem Anschluß der Ostmark und der sudetendeutschen Gebiete erforderlich geworden. Zweck der Anordnung ist es, eine Ausweitung der Aufnahmefähigkeit in diesem übersehten Industriezweig zu verhindern.

Industrie

Kohlenförderung von Januar bis Mai 1939. Entwicklung in Millionen Tonnen:

	Januar 1938	bis Mai 1939
Steinkohle	77,67	77,84
Braunkohle	79,32	87,78
Preßkohle aus Steinkohle	2,77	2,96
Preßkohle aus Braunkohle	16,54	19,39
Rohs aus Steinkohle	17,71	18,92.

Wanderer-Werke AG, Siegmarschönau. Ergänzung unserer Mitteilung „Auto Union AG Chemnitz“ auf S. 250 der DStZ 1939: Die Wanderer-Werke erzeugen nicht nur Kraftfahrzeuge, sondern auch Fahrräder, Motorfahrräder, Werkzeugmaschinen, Werkzeuge und Büromaschinen. Der „Auto Union AG Chemnitz“ sind lediglich die Kraftfahrzeuginteressen der Wanderer-Werke übertragen. Mit ihren anderen Erzeugnissen stellen die Wanderer-Werke ein vollständig selbständiges Unternehmen dar.

Verkehr

Sonderpostwertzeichen. Die Deutsche Reichspost gibt zum diesjährigen Rennen um das Braune Band von Deutschland eine Sondermarke zu 42 + 108 = 150 Rpf. heraus. — Zum Tag der Deutschen Kunst wird eine Sondermarke zu 6 + 19 = 25 Rpf. herausgegeben.

Teilnehmer-Fernschreibdienst mit dem Protektorat Böhmen und Mähren. Am 1. Juli 1939 wurde der Teilnehmer-Fernschreibdienst mit dem Protektorat Böhmen und Mähren (Anschlußstelle Prag) aufgenommen.

Arbeit und Soziales

Einführung von Arbeitszeitvorschriften in den sudetendeutschen Gebieten. Durch Verordnung vom 21. Juni 1939 (RGBl. I S. 1058) wurden die folgenden Vorschriften in den sudetendeutschen Gebieten eingeführt:

1. die Verordnungen über die Arbeitszeit in Rotoreien und Hochöfenwerken, in Gaswerken, in Metallhütten, in Stahlwerken, Walzwerken und anderen Anlagen der Großeisenindustrie, in der Zementindustrie und in Krankenanstalten,
2. das Gesetz über die Beschäftigung vor und nach der Niederkunft,
3. das Gesetz über den Verkauf von Waren aus Automaten vom 6. Juli 1934 mit den beiden Ausführungsverordnungen.

Überseeische Auswanderung im ersten Vierteljahr 1939. Entwicklung:

	Reichs- angehörige	davon Juden
Erstes Vierteljahr 1938	3 636	2 271
Erstes Vierteljahr 1939*)	9 629	8 629
Zunahme im ersten Vierteljahr 1939	5 993	6 358.

*) Einschließlich Ostmark und Sudetenland.

In den Monaten April 1938 bis März 1939 wanderten insgesamt 28 516 Reichsangehörige aus gegenüber 15 256 im gleichen Zeitraum 1937/38. Die Zunahme ist ausschließlich auf die verstärkte Auswanderung zurückzuführen. — Für die Zahl der ausländischen Auswanderer über reichsdeutsche Häfen ergibt sich das folgende Bild:

Erstes Vierteljahr 1938	1 737	Ausländer
Erstes Vierteljahr 1939	1 445	Ausländer
Abnahme im ersten Vierteljahr 1939	292	Ausländer.

Jugendherbergen Anfang 1939. Nach Mitteilung von „Wirtschaft und Statistik“ betrug die Zahl der Jugendherbergen im Altreich und in der Ostmark Ende 1939 1 773. In diesen Herbergen waren an Übernachtungsgelegenheiten 108 492 Betten, 18 575 Lager und 26 762 Notlager vorhanden. Die Zahl der Übernachtungen in den Deutschen Jugendherbergen betrug im Jahr 1938 8,54 Millionen, darunter 208 116 Übernachtungen ausländischer Jugendwanderer.

Ernährung und Landwirtschaft

Einführung der Eierverordnung in der Ostmark. Durch die Verordnung vom 26. Juni 1939 (RGBl. I S. 1056) wurden die Eierverordnung und die Durchführungsverordnung zur Eierverordnung ab 1. Juli 1939 in der Ostmark eingeführt.

Verbrauch von Nahrungsmitteln und Genussmitteln im Jahr 1938. Nach Mitteilung von „Wirtschaft und Statistik“ ergibt sich für die Entwicklung des Verbrauchs von Nahrungsmitteln und Genussmitteln im Altreich das folgende Bild:

	Insgesamt		Je Kopf der Bevölkerung				1932 = 100
	1937	1938	1932	1933	1937	1938	
	1000 t ¹⁾		kg ²⁾				
Fleisch (ohne Fette)	3114,6	3269,6	42,1	42,1	45,9	47,8	118,5
dav. Schmeisfleisch	1872,6	1871,7	25,4	25,4	27,6	27,4	109,6
Wild- u. Kalbfleisch	1158,5	1308,2	15,9	15,4	17,1	19,1	120,1
Eier	8 400	8 470	108	121	124	124	89,9
Trinkmilch von Kühen	7 500	7 700	103	104	110	112	106,7
Rahm	368,3	383,0	5,2	5,3	5,4	5,6	107,7
Schneise	799,4	815,3	8,5	8,8	11,8	11,9	140,0
Schweinefett (roh)	546,8	573,0	8,5	8,1	8,1	8,4	98,8
Butter	602,8	600,8	7,5	7,8	8,9	8,8	117,3
Margarine, Speiseföl ³⁾	538,0	594,0	11,4	9,5	8,0	8,7	73,4
Kartoffeln	11 800	12 500	191	187	174	183	95,8
Roggenmehl	3 745	3 625	53,5	53,7	55,2	53,0	99,1
Weizenmehl	3 680	3 550	44,6	45,3	54,3	51,9	116,4
Weiß	187	168	2,9	3,0	2,0	2,4	82,8
Hülsenfrüchte	156	160	2,0	2,3	2,3	2,3	115,0
Zucker	1628,5	1657,7	20,2	19,9	24,0	24,3	120,3
Gemüse	3 414	3 207	47,4	49,2	50,8	47,0	99,4
Reiz- und Steinobst	2 490	1 887	30,8	31,4	36,7	20,3	65,9
Süßfrüchte	395,9	478,9	8,0	8,6	5,8	7,0	87,5
Kakaos (Kakaomasse)	57,7	62,4	0,89	0,89	0,85	0,91	102,2
Bohnenkaffee (geröstet)	142,3	158,0	1,60	1,59	2,10	2,31	144,4
Bier	4269,0	4694,8	51,4	50,7	62,9	68,6	133,4
Wein	463,1	418,0	4,0	3,6	6,8	6,1	152,5
Branntwein	76,2	82,7	0,61	0,77	1,12	1,21	198,4
Tabakerzeugnisse	122,8	130,6	1,62	1,69	1,81	1,91	117,9
Zigaretten	8 736	8 948	85	96	129	131	154,1
Zigaretten	41 284	46 201	488	508	609	676	140,0

¹⁾ Trinkmilch von Kühen, Bier, Wein, Branntwein in Mill. Liter bzw. Liter; Eier, Zigaretten, Zigaretten in Mill. Stück bzw. Stück. — ²⁾ Einschließlich Kunstspeisefett und Pflanzenfette.

Lebenshaltungskosten im Juni 1939

Die Lebenshaltungskosten für die Lebenshaltungskosten hat sich im Juni 1939 gegenüber Mai 1939 um 0,3 v. H. auf 126,5 erhöht. Ausgangspunkt sind dabei die Jahre 1913/14 = 100. Die Nichtzahl für Ernährung erhöhte sich um 0,8 v. H. auf 123,6, für Bekleidung um 0,1 v. H. auf 133,1. Die Kennziffer für Heizung und Beleuchtung ging um 1,0 v. H. auf 122,9 zurück. Die Nichtzahlen für „Verschiedenes“ (141,9) und für Wohnung (121,2) sind unverändert geblieben.

Außenhandel und Wirtschaft des Auslandes

Zur Regelung des Warenverkehrs mit dem Protektorat Böhmen und Mähren. Im Deutschen Reichsanzeiger Nr. 140 vom 21. Juni 1939 ist eine zweite Bekanntmachung zur Verordnung über den Warenverkehr mit dem Protektorat Böhmen und Mähren vom 28. März 1939 veröffentlicht worden. Danach ist der Preis der Waren neu festgesetzt worden, deren Erwerb im Protektorat Böhmen und Mähren und Verbringung in das übrige Reichsgebiet verboten ist.

Deutschlands Außenhandel im Mai 1939. In den Veröffentlichungen über die Deutsche Handelsbilanz ist mit Wirkung ab April 1939 eine Änderung eingetreten. Die Ergebnisse der Deutschen Handelsstatistik, die bis März 1939 den Außenhandel des Reichs und der angrenzenden sudetendeutschen Gebiete darstellen, schließen mit Wirkung ab April 1939 auch den Warenverkehr der Ostmark und des Memellandes ein. Der Außenhandel des Protektorats Böhmen und Mähren wird dagegen zunächst nicht in die Deutsche Handelsstatistik einbezogen, sondern bis auf weiteres vom Statistischen Staatsamt in Prag erfasst und veröffentlicht. Der Warenverkehr zwischen Böhmen-Mähren und dem übrigen Reichsgebiet wird aber seit Mitte März 1939 in der Deutschen Statistik nicht mehr als Außenhandel nachgewiesen. Die Vergleichsarbeit der Aprilergebnisse und der Maiergebnisse mit den bisher von der Deutschen Handelsstatistik veröffentlichten Zahlen für das alte Reichsgebiet ist infolgedessen stark beeinträchtigt. Der Außenhandel hat sich unter Berücksichtigung dieser Neuregelung wie folgt entwickelt (in Millionen Reichsmark):

	Ausfuhr	Einfuhr	Einfuhr- (-) Ausfuhr- (+) Überschuß
März 1939	489,5	513,0	- 23,5
April 1939	437,7	402,6	+ 35,1
Mai 1939	485,4	439,6	+ 45,8
Januar bis Mai 1939	2 277,5	2 312,1	- 34,6

Deutschlands Außenhandel (reiner Warenverkehr) mit wichtigen Ländern im Jahr 1938. Entwicklung in Millionen Reichsmark (Einfuhrüberschuß = -; Ausfuhrüberschuß = +):

	1936	1937	1938
Belgien-Luxemburg	+ 72,9	+ 90,3	+ 32,9
Bulgarien	- 10,0	- 3,6	- 28,0
Dänemark	+ 28,0	+ 55,0	+ 35,7
Estland	+ 3,8	- 3,7	- 2,0
Finnland	+ 7,5	+ 8,1	- 6,3
Frankreich	+ 155,6	+ 157,7	+ 73,0
Griechenland	- 4,9	+ 36,7	+ 17,5
Großbritannien	+ 142,1	+ 123,6	+ 68,2
Italien	+ 32,1	+ 90,2	+ 55,3
Jugoslawien	+ 2,0	+ 2,3	+ 10,1
Lettland	- 2,0	- 17,4	- 2,6
Litauen (ohne Memelland)	- 1,8	+ 2,9	- 2,8
Memelland	- 1,8	+ 0,3	- 1,3
Niederlande	+ 227,0	+ 252,3	+ 249,8
Norwegen	+ 3,4	+ 48,2	+ 24,0

	1936	1937	1938
Osterreich	+ 31,9	+ 29,3	-
Polen und Danzig	- 0,1	+ 18,9	+ 24,7
Portugal	+ 8,1	+ 13,5	+ 13,8
Rumänien	+ 11,3	- 50,0	+ 8,3
Schweden	+ 38,7	+ 45,3	+ 5,6
Schweiz	+ 119,3	+ 137,2	+ 104,7
Spanien	- 28,4	- 46,5	- 14,1
Tschecho-Slowakei	+ 27,1	+ 9,5	+ 5,9
Türkei	+ 39,1	+ 13,3	+ 35,5
Ungarn	- 10,4	- 3,6	+ 0,3

Die Einfuhr aus Mittelamerika und Südamerika. Im Warenverkehr zwischen Deutschland und Mittel- und Südamerika haben sich Schwierigkeiten durch die Festsetzung einer Zahlungsfrist in den Devisenbescheinigungen ergeben. Die Wirtschaftsgruppe Privates Bankgewerbe weist darauf hin, daß in den Devisenbescheinigungen die Zahlungsfrist über den vorgeschriebenen Zahlungsmonat hinaus verlängert werden wird, wenn vor dessen Ablauf eine Bank im Land des Abladers ordnungsmäßig Verschiffungsurkunden aufgenommen hat. Die Wirtschaftsgruppe empfiehlt, unmittelbar mit dem Südamerikareferat im Reichswirtschaftsministerium in Verbindung zu treten, wenn eine Überwachungsstelle entsprechende Verlängerungsanträge nicht von sich aus genehmigt.

England. Deutsch-englisches Abkommen über die Ausdehnung der Gültigkeit des Transferabkommens auf das Sudetenland. Zwischen Deutschland und England ist am 16. Juni 1939 ein Abkommen über die Ausdehnung der Gültigkeit des Deutsch-englischen Transferabkommens vom 1. Juli 1938 und des Zusatzabkommens vom 13. August 1938 auf die mittelfristigen und langfristigen Verpflichtungen sudetendeutscher Schuldner gegenüber britischen Gläubigern unterzeichnet worden. Stichtag für die Festsetzung dieser Verpflichtungen ist der 29. September 1938.

Estland. Die Einfuhr aus Deutschland von Januar bis Mai 1939. Deutschlands Anteil an der estländischen Gesamteinfuhr von Januar bis Mai 1939 betrug 33 v. S. Deutschlands Anteil an der estländischen Gesamtausfuhr von Januar bis Mai 1939 betrug 31,5 v. S. Deutschland stand unter den Einfuhrländern an erster Stelle.

Holland. Festsetzung der Zahlungswertgrenzen für die Ausfuhr nach Deutschland. Deutschland und Holland haben die Zahlungswertgrenzen für die Ausfuhr holländischer und holländisch-indischer Erzeugnisse nach Deutschland für das dritte Kalender- vierteljahr 1939 festgesetzt. Die Zahlungswertgrenzen wurden herabgesetzt, weil sich der Verkehrsverkehr zwischen Deutschland und Holland nicht günstig entwickelt hat. In Zukunft soll ein Teil derjenigen holländischen Einzahlungen, die insbesondere zur Finanzierung der Zinsenübertragung dienen und über Sonderkonten laufen, auf die ordentliche

Clearingrechnung gebucht werden. Die Beratungen über andere Fragen des Deutsch-holländischen Handels- und Zahlungsverkehrs werden fortgesetzt.

Holland. Der Waren- und Zahlungsverkehr mit dem Protektorat Böhmen und Mähren. Zwischen Deutschland und Holland ist am 24. Juni 1939 eine Vereinbarung über den Waren- und Zahlungsverkehr zwischen dem Protektorat Böhmen und Mähren und Holland getroffen worden. Danach werden die Zahlungen im Warenverkehr bis auf weiteres in freien Devisen erfolgen. Die Zahlungswertgrenze für die Einfuhr niederländischer und niederländisch-überseeischer Waren nach dem Protektorat Böhmen und Mähren und die Mengen für die Einfuhr begrenzter Waren nach Holland werden noch gemeinsam festgesetzt. Die Vereinbarung ist mit Wirkung ab 1. Juli 1939 in Kraft getreten.

Fran. Ausdehnung des Deutsch-iranischen Verrechnungsabkommens auf die sudetendeutschen Gebiete. Die Gültigkeit des Deutsch-iranischen Verrechnungsabkommens vom 4. Januar 1939 ist auf die sudetendeutschen Gebiete ausgedehnt worden. Geschäfte, die vor dem 28. Oktober 1938 abgeschlossen worden sind, müssen weiterhin nach den Bedingungen des einzelnen Geschäftes abgewickelt werden.

Jugoslawien. Der Deutsch-jugoslawische Außenhandel von 1934 bis 1938. Entwicklung nach der Deutschen Handelsstatistik (in Millionen Reichsmark):

Kalender-jahr	Ausfuhr nach Jugoslawien	Einfuhr aus Jugoslawien	Deutschlands Einfuhr(-) Ausfuhr(+) Überschuf
1934	31,5	36,3	- 4,8
1935	36,9	61,4	- 24,5
1936	77,2	75,2	+ 2,0
1937	134,4	132,2	+ 2,2
1938	118,0	107,9	+ 10,1

Kanada. Der Deutsch-kanadische Außenhandel von 1934 bis 1938. Entwicklung nach der Deutschen Handelsstatistik (in Millionen Reichsmark):

Kalender-jahr	Ausfuhr nach Kanada	Einfuhr aus Kanada	Deutschlands Einfuhr(-) Ausfuhr(+) Überschuf
1934	21,7	62,8	- 41,1
1935	22,9	13,3	+ 9,6
1936	35,1	18,8	+ 16,3
1937	33,4	48,7	- 15,3
1938	25,7	72,8	- 47,1

Lettland. Der Außenhandel mit Deutschland im Jahr 1938. Deutschland war im Jahr 1938 der größte Handelspartner Lettlands. Der Gesamtwert des

beiderseitigen Warenaustausches im Jahr 1938 betrug 164 488 000 Lats. Der Gesamtwert des Warenaustausches war um zehn Millionen Lats größer als im Jahr 1937 und fast doppelt so groß als im Jahr 1936. Die Einfuhr Deutscher Erzeugnisse nach Lettland nahm im Jahr 1938 gegenüber 1937 zu. Der Außenhandel für das Jahr 1938 schließt daher mit einem Einfuhrüberschuf für Lettland in Höhe von zwölf Millionen Lats ab. Bei der Einfuhr aus Deutschland handelt es sich insbesondere um Industriemaschinen, Antriebsmaschinen, Farben, Farbstoffe und Baumwollgewebe.

Mandschukuo. Der Warenverkehr mit Deutschland. Für den Warenverkehr zwischen Deutschland und Mandschukuo gelten die Bestimmungen des Runderlasses 116/38 Devisenstelle — 55/38 Überwachungsstelle. Danach können Einzahlungen auf das „Reichsmark-Sonderkonto Mandschukuo Z“ nur so lange vorgenommen werden, bis der am 31. Mai 1939 ausgewiesene Schuldbortrag ausgeglichen ist. Auszahlungen aus dem Sonderkonto „Z“ sind mit Wirkung ab 1. Juni 1939 nicht mehr zulässig. Die Bestimmungen dieses Runderlasses finden auch auf die sudetendeutschen Gebiete Anwendung.

Portugal. Ostmark und Sudetengebiet im Deutsch-portugiesischen Verrechnungsabkommen. Die Gültigkeit des Deutsch-portugiesischen Abkommens über den Warenverkehr vom 13. April 1935 ist mit Wirkung ab 15. März 1939 auf die sudetendeutschen Gebiete und mit Wirkung ab 22. März 1939 auf die Ostmark ausgedehnt worden. Alle Warenverbindlichkeiten sind nunmehr im Verrechnungsweg zu begleichen. Ausgenommen von dieser Regelung bleiben die für bereits erfolgte Lieferungen auf das Sonder-Eskudo-Konto bei der Bank von Portugal eingezahlten Beträge. Diese werden den Gläubigern außerhalb des Verrechnungsabkommens zur Verfügung gestellt.

Rumänien. Der Außenhandel mit Deutschland im Mai 1939. Entwicklung in Millionen Lei:

Ausfuhr nach Großdeutschland	Einfuhr aus Rumäniens Ausfuhrüberschuf
1 062	913 149

Deutschland hat auch im Mai 1939 seine Stellung als wichtigster Handelspartner Rumäniens behauptet. Deutschlands Anteil an der rumänischen Gesamtausfuhr im Mai 1939 betrug 47,6 v. H. Deutschlands Anteil an der rumänischen Gesamteinfuhr betrug 56 v. H. Auf das Protektorat Böhmen und Mähren entfielen im Mai 1939 die folgenden Umsätze (in Millionen Lei):

Ausfuhr nach dem Protektorat	Einfuhr aus dem Protektorat
380	88