

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

6. Januar 1940

Nummer 1

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

Erscheint wöchentlich. Fernruf: 222086.
222087 u. 222097. Postcheckkonto: Berlin
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, Woytschstraße 5

Die steuerliche Begünstigung der Mehrarbeit — Abführung ersparter Lohnanteile

Von Regierungsrat Dr. Oeffering, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung.
2. Begünstigter Arbeitslohn.
3. Umfang der Begünstigung.

4. Begünstigung beim Kriegszuschlag zur Einkommensteuer.
5. Begünstigung bei der Lohnsteuer.
6. Inkrafttreten der Begünstigung.
7. Wegfall der Abführungspflicht.

1. Einführung

§ 18 Absatz 3 der Kriegswirtschaftsverordnung vom 4. September 1939 gemäß (RGBl I S. 1609) waren Zuschläge für Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit ab dem Tag der Verkündung der Kriegswirtschaftsverordnung nicht mehr zu zahlen. Der Unternehmer war nach § 2 der Durchführungsverordnung zum Abschnitt IV der Kriegswirtschaftsverordnung vom 11. Oktober 1939 (RGBl I S. 2053) verpflichtet, die Lohnbeträge, die er auf diese Weise ersparte, an das Reich (Finanzkasse) abzuführen.

Das Verbot, Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit zu zahlen, ist durch die Verordnung zur Ergänzung des Abschnitts III der Kriegswirtschaftsverordnung vom 16. November 1939 (RGBl I S. 2254) mit Wirkung ab 27. November 1939 aufgehoben worden.

Das Verbot, Zuschläge für Mehrarbeit (Überstunden, Mehrschichten) zu zahlen, besteht grundsätzlich weiter. Dieses Verbot ist aber durch § 5 der Verordnung über den Arbeitsschutz vom 12. Dezember 1939 (RGBl I S. 2403) gelockert worden. Die Gefolgschaftsmitglieder haben nach dieser Vorschrift ab 18. Dezember 1939 für die über zehn Stunden am Tag hinausgehende Arbeitszeit Anspruch auf einen angemessenen Mehrarbeitszuschlag zu dem Grundlohn.

Es ist oft von Arbeitnehmern und Arbeitgebern darauf hingewiesen worden, daß bei Leistung von Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sich gelegentlich steuerlich unbillige Ergebnisse zeigen. Der Lohn eines Arbeitnehmers überschreitet bei Leistung solcher Arbeit oft nur geringfügig eine Stufe der Lohnstufentabelle. Es kann dadurch trotz der engen Staffelung der Lohnstufentabelle eine unverhältnismäßig hohe Lohnsteuer ausgelöst werden. Es kann auch vorkommen, daß durch den Mehrarbeitslohn, der durch Mehrarbeit erzielt wird, die Freigrenze über-

schritten wird, die für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer vorgesehen ist. Der betroffene Arbeitnehmer muß dann von seinem ganzen Arbeitslohn einen Kriegszuschlag entrichten. Ohne die Mehrarbeit hätte er den Kriegszuschlag entrichten müssen.

Diese steuerlichen Ergebnisse der Mehrarbeit während des uns aufgezwungenen Krieges sind mit dem Erfordernis nicht vereinbar, die Leistung mit allen Mitteln zu fördern.

Der Reichsminister der Finanzen hat deshalb in dem Bescheid vom 18. Dezember 1939 S 2228 — 21 III bedeutende steuerliche Änderungen für Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit getroffen, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen eine steuerliche Begünstigung der Mehrarbeit bewirken.

2. Begünstigter Arbeitslohn

Der Erlass des Reichsministers der Finanzen begünstigt den Mehrarbeitslohn. Mehrarbeitslohn ist der Arbeitslohn, der für Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gezahlt wird. Mehrarbeit ist die Arbeit, die auf Grund gesetzlicher oder tariflicher Bestimmungen ein Mehrarbeitszuschlag (eine tarifliche Bestimmung) vorgesehen ist. Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit ist die Arbeit, für die auf Grund gesetzlicher oder tariflicher Bestimmungen ein Mehrarbeitszuschlag vorgesehen ist.

Die Begünstigung bezieht sich auf den ganzen Mehrarbeitslohn. Es ist deshalb der Grundlohn, der für die Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gezahlt wird, und die Zuschläge begünstigt, die neben dem Grundlohn gezahlt werden. Als Zuschläge kommen alle Zuschläge in Betracht, die für Mehrarbeit, Sonntags-,

Feiertags- und Nachtarbeit gesetzlich oder tariflich vorgehen sind. Es genügt nicht, daß ein Zuschlag nur in einem Einzelarbeitsvertrag vorgehen ist. Es ist erforderlich, daß das in einem Gesetz, einer Verordnung, einer Tarifordnung oder einem Tarifvertrag geschehen ist. Es genügt, daß die Zahlung eines Zuschlags gesetzlich oder tariflich vorgehen ist. Es ist nicht erforderlich, daß die Zuschläge tatsächlich an die Arbeitnehmer ausbezahlt werden. Auch wenn der vorgegebene Zuschlag aus irgendeinem Grund nicht ausbezahlt wird (z. B. wegen gesetzlichen Auszahlungsverbots), ist der Grundlohn als Mehrarbeitslohn steuerlich begünstigt.

Beispiel für einen gesetzlich vorgeesehenen Mehrarbeitszuschlag:

§ 5 der Verordnung über den Arbeitsschutz vom 12. Dezember 1939 gemäß haben die Gefolgschaftsmitglieder für die über zehn Stunden am Tag hinausgehende Arbeitszeit Anspruch auf einen angemessenen Mehrarbeitszuschlag zu dem Lohn für die Arbeitszeit selbst. Als angemessen gilt ein Zuschlag von fünfundsanzig vom Hundert, soweit der Reichsarbeitsminister keine abweichende Regelung trifft. Wird einem Arbeitnehmer ein Mehrarbeitszuschlag § 5 der bezeichneten Verordnung gemäß bezahlt, weil der Arbeitnehmer mehr als zehn Stunden am Tag gearbeitet hat, so sind der Grundlohn für die erste und jede weitere Arbeitsstunde und der Zuschlag regelmäßig steuerlich begünstigt. Die Finanzbehörden haben nicht nachzuprüfen, ob der Zuschlag angemessen ist oder nicht. Es kommt deshalb für die steuerliche Begünstigung des Mehrarbeitslohns nicht darauf an, ob der gesetzlich vorgegebene Zuschlag genau in der vorgesehenen Höhe bezahlt wird oder nicht.

Beispiel für einen tariflich vorgeesehenen, aber nicht ausgezahlten Mehrarbeitszuschlag:

Die Tarifordnung eines bestimmten Industriezweiges sieht für die neunte und zehnte Arbeitsstunde täglich einen Mehrarbeitszuschlag von fünfzig vom Hundert vor. Dieser Mehrarbeitszuschlag darf zur Zeit nicht an die Arbeitnehmer ausbezahlt werden (Hinweis auf Abschnitt 1). Der Grundlohn für die neunte und zehnte Arbeitsstunde wird selbstverständlich ausbezahlt. Er ist als „Mehrarbeitslohn“ steuerlich begünstigt.

3. Umfang der Begünstigung

Der Mehrarbeitslohn (Abschnitt 2) ist bei dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) und bei der Lohnsteuer begünstigt. Die Begünstigung geht bei dem Kriegszuschlag weiter als bei der Lohnsteuer. Der Mehrarbeitslohn unterliegt nicht dem Kriegszuschlag. bleibt auch für die Frage außer Betracht, ob die Freigrenzen beim Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) überschritten werden (Hinweis auf Abschnitt 4).

Der Mehrarbeitslohn (Abschnitt 2) ist Lohnsteuerpflichtig. Er muß aber nicht immer zusammen mit dem üblichen Arbeitslohn nach der Lohnsteuertabelle versteuert werden. Er kann als „sonstiger Verdienst“ im Sinn des § 25 der Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen behandelt werden, ohne Rücksicht darauf, wie er ausgezahlt wird (Hinweis auf Abschnitt 5).

4. Begünstigung beim Kriegszuschlag zur Einkommensteuer

a) Befreiung des Mehrarbeitslohns vom Kriegszuschlag zur Einkommensteuer

Der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) knüpft an die Einkommensteuer (Lohnsteuer) an. Der Mehrarbeitslohn ist ein Teil des steuerpflichtigen Arbeitslohns. Er unterliegt deshalb der Lohnsteuer. Auch der Kriegszuschlag wäre aus der Lohnsteuer zu zahlen, die auf den Mehrarbeitslohn entfällt. Das würde dazu führen, daß ein erheblicher Teil des Mehrarbeitslohns durch den Kriegszuschlag weggesteuert würde. Der Reichsminister der Finanzen hat zur Befreiung dieses unerwünschten Ergebnisses in dem Erlass vom 18. Dezember 1939 angeordnet, daß der Arbeitslohn, der für Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (Ziffer 2) gezahlt wird, nicht dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer)

unterliegt. Das gilt sowohl für den Grundlohn als auch für etwaige Zuschläge.

Beispiel A:

Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe I ist in einem Betrieb beschäftigt, in dem acht Stunden am Tag gearbeitet wird. In der Tarifordnung, die für den Betrieb des Arbeitnehmers gilt, ist die Zahlung von Zuschlägen für jede Arbeitsstunde vorgegeben, die über acht Arbeitsstunden täglich hinausgeht. Der Arbeitnehmer erhält einen Wochenlohn von 70 Reichsmark. Er hat an einem Tag einer Woche zehn Stunden und an zwei anderen Tagen dieser Woche neun Stunden gearbeitet. Mehrarbeitszuschläge dürfen an den Arbeitnehmer nicht ausgezahlt werden. Der Arbeitnehmer hat nach § 5 der Verordnung über den Arbeitsschutz vom 12. Dezember 1939 Anspruch auf Zahlung eines Mehrarbeitszuschlags nur dann, wenn die Arbeitszeit über zehn Stunden am Tag hinausgeht. Das ist hier nicht der Fall. Der Arbeitnehmer erhält deshalb für die Überstunden nur den Grundlohn. Der Grundlohn beträgt für jede geleistete Überstunde 1,50 Reichsmark, für die geleisteten vier Überstunden insgesamt 6,— Reichsmark.

Der Wochenlohn von	70 Reichsmark
erhöht sich dadurch um	6
	<hr/>
	auf 76 Reichsmark.

Bisher betrug der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nach einem Wochenlohn von 76 Reichsmark = 6,31 Reichsmark. Nunmehr unterliegt der Mehrarbeitslohn von 6 Reichsmark nicht mehr dem Kriegszuschlag. Der Wochenlohn ohne den Mehrarbeitslohn beträgt 70 Reichsmark. Der Kriegszuschlag von diesem Wochenlohn beträgt 4,71 Reichsmark.

Beispiel B:

Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe II ist in einem Betrieb beschäftigt, in dem regelmäßig acht Stunden am Tag gearbeitet wird. In der Tarifordnung, die für den Betrieb des Arbeitnehmers gilt, ist die Zahlung von Zuschlägen für jede Arbeitsstunde vorgegeben, die über acht Arbeitsstunden täglich hinausgeht. Der Arbeitnehmer erhält einen Wochenlohn von 68 Reichsmark. Er hat an einem Tag einer Woche elf Stunden und an einem anderen Tag dieser Woche zwölf Stunden gearbeitet. Der Arbeitnehmer erhält für jede geleistete Überstunde einen Grundlohn von 1,60 Reichsmark, für die geleisteten (drei und vier) sieben Überstunden danach insgesamt einen Grundlohn von 11,20 Reichsmark. Der Arbeitnehmer hat außerdem nach § 5 der Verordnung über den Arbeitsschutz vom 12. Dezember 1939 Anspruch auf Zahlung eines Mehrarbeitszuschlags, soweit die Arbeitszeit über zehn Stunden hinausgeht. Er erhält deshalb den Mehrarbeitszuschlag für die über zehn Stunden hinausgehende Arbeitszeit in Höhe von fünfundsanzig vom Hundert des Grundlohns, der auf diese Arbeitszeit entfällt. Das sind fünfundsanzig vom Hundert von (dreimal 1,60 Reichsmark) 4,80 Reichsmark = 1,20 Reichsmark.

Der Wochenlohn von	68,— Reichsmark
erhöht sich dadurch um einen Grundlohn für Überstunden von	11,20 RM
und um einen Mehrarbeitszuschlag von	1,60 „ = 12,80 Reichsmark
	<hr/>
	auf 80,80 Reichsmark.

Bisher betrug der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nach einem Wochenlohn von 80,80 RM 4,26 RM. Nunmehr unterliegt der Mehrarbeitslohn von 12,80 RM nicht mehr dem Kriegszuschlag. Der Wochenlohn ohne den Mehrarbeitslohn beträgt 68 Reichsmark. Der Kriegszuschlag von diesem Wochenlohn beträgt 1,30 Reichsmark.

Beispiel C:

Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe III ist in einem Betrieb beschäftigt, in dem regelmäßig acht Stunden am Tag gearbeitet wird. In dem Tarifvertrag, der für den Betrieb des Arbeitnehmers gilt, ist die Zahlung von Zuschlägen für Sonntagsarbeit und für jede Arbeitsstunde vorgegeben, die über acht Arbeitsstunden täglich hinausgeht. Der Arbeitnehmer erhält einen Monatslohn von 260 Reichsmark. Er hat an einigen Tagen eines Monats neun und zehn Stunden und an einigen anderen Tagen dieses Monats elf und zwölf Stunden gearbeitet. Er hat auch an zwei Sonntagen gearbeitet. Der Arbeitnehmer erhält die Überstunden mit dem zulässigen Grundlohn vergütet. Er hat außerdem nach § 5 der Verordnung über den Arbeitsschutz vom 12. Dezember 1939 für die über zehn Stunden hinausgehende Arbeitszeit Anspruch auf Auszahlung eines Mehrarbeitszuschlags. Er erhält auch für die geleistete Sonntagsarbeit Sonntagszuschläge ausgezahlt. Der Arbeitnehmer erhält deshalb für die geleisteten Überstunden

und für die Sonntagsarbeit einen Grundlohn von insgesamt 20 Reichsmark.
 Er erhält dazu Zuschläge für die über zehn Stunden am Tag hinausgehende Arbeitszeit und für die Sonntagsarbeit von insgesamt 5 "

Mehrarbeitslohn	25 Reichsmark.
Der Monatslohn von	260 "
erhöht sich um den Mehrarbeitslohn von	25 "

 auf 285 Reichsmark.

Bisher betrug der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nach einem Monatslohn von 285 RM = 8,84 RM. Nunmehr unterliegt der Mehrarbeitslohn von 25 RM nicht mehr dem Kriegszuschlag. Der Monatslohn ohne den Mehrarbeitslohn beträgt 260 RM. Der Kriegszuschlag von diesem Monatslohn beträgt 7,15 RM.

Beispiel D:

Ein Arbeitnehmer ist in einem Betrieb beschäftigt, in dem regelmäßig acht Stunden am Tag gearbeitet wird. In dem Tarifvertrag, der für den Betrieb des Arbeitnehmers gilt, ist eine Zahlung von Zuschlägen für die neunte und zehnte Arbeitsstunde nicht vorgesehen. Arbeitet der Arbeitnehmer ausnahmsweise einmal neun oder zehn Arbeitsstunden, so ist der Lohn, den er dafür erhält, kein steuerlich begünstigter Mehrarbeitslohn.

b) Nichtanfall des Mehrarbeitslohns bei Ermittlung der Freigrenzen für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer

Arbeitnehmer sind von dem Kriegszuschlag zur Einkommensteuer befreit, wenn ihr Arbeitslohn 234 RM monatlich, 54 RM wöchentlich, 9 RM täglich oder 4,50 RM halbtäglich nicht übersteigt (Freigrenzen). Die Anwendung dieser Vorschrift setzt voraus, daß der gesamte Arbeitslohn eines Arbeitnehmers die bezeichneten Freigrenzen nicht übersteigt. Die Entlohnung (Grundlohn und Zuschläge) für Mehrarbeit gehört zum Arbeitslohn. Gärten können sich ergeben, wenn der übliche Arbeitslohn (d. h. der Arbeitslohn ohne Mehrarbeitslohn) für sich allein unter der Freigrenze liegt, zusammen mit dem Mehrarbeitslohn aber die Freigrenze überschreitet. Dadurch wird der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer von dem ganzen Arbeitslohn (üblicher Arbeitslohn und Mehrarbeitslohn) ausgelöst. Der Kriegszuschlag, der sich ergibt, kann unverhältnismäßig hoch sein. Der Reichsminister der Finanzen hat deshalb in dem Erlaß vom 15. Dezember 1939 angeordnet, daß der Mehrarbeitslohn (Abschnitt 2) auch für die Frage außer Betracht bleibt, ob die Freigrenzen beim Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) überschritten werden. Das gilt für den Grundlohn und etwaige Zuschläge.

Beispiel E:

Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe I arbeitet regelmäßig 10 Stunden täglich. Er erhält einen Wochenlohn von 53 RM. Durch Leistung von Überstunden erhöht sich der Wochenlohn von 53 RM um einen Grundlohn für die Überstunden von 4 RM und um einen Mehrarbeitszuschlag von 1 RM auf 58 RM.

Bisher betrug der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nach einem Wochenlohn von 58 RM = 3,5 RM. Nunmehr unterliegt der Mehrarbeitslohn von 5 RM nicht mehr dem Kriegszuschlag. Er bleibt auch für die Frage außer Betracht, ob die Freigrenze beim Kriegszuschlag überschritten wird. Der Wochenlohn ohne den Mehrarbeitslohn beträgt 53 RM. Er überschreitet nicht die für den Kriegszuschlag vorgesehene Freigrenze von 54 RM wöchentlich. Der Arbeitnehmer hat keinen Kriegszuschlag zu entrichten.

Beispiel F:

Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe II arbeitet regelmäßig 10 Stunden täglich. Er erhält einen Tagelohn von 9 RM. Durch Mehrarbeitslohn für Überstunden erhöht sich der Tagelohn von 9 RM um einen Grundlohn für Überstunden von 1,20 RM und um einen Mehrarbeitszuschlag von 0,80 RM auf 1,50 RM auf 10,50 RM.

Bisher betrug der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nach einem Tagelohn von 10,50 RM = 0,47 RM. Nunmehr unterliegt der Mehrarbeitslohn von 1,50 RM nicht mehr dem Kriegszuschlag. Er bleibt auch für die Frage außer Betracht, ob die Freigrenze beim Kriegszuschlag überschritten wird. Der Tagelohn ohne den Mehrarbeitslohn beträgt 9 RM. Er überschreitet nicht die für den Kriegszuschlag vorgesehene Freigrenze von 9 RM täglich. Der Arbeitnehmer hat keinen Kriegszuschlag zu entrichten.

Beispiel G:

Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe IV mit Kinderermäßigung für eine Person erhält einen Monatslohn von 230 RM. Durch Sonntagsarbeit, für die tarifordnungsgemäß ein Zuschlag zu bezahlen ist, erhöht sich der Monatslohn von 230 RM um einen Grundlohn für Sonntagsarbeit von 8 RM und einen Sonntagszuschlag von 2 RM auf 240 RM.

Bisher betrug der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer nach einem Monatslohn von 240 RM = 4,81 RM. Nunmehr unterliegt der Mehrarbeitslohn von 10 RM nicht mehr dem Kriegszuschlag. Der Monatslohn ohne den Mehrarbeitslohn beträgt 230 RM. Er überschreitet nicht die für den Kriegszuschlag vorgesehene Freigrenze von 234 RM monatlich. Der Arbeitnehmer hat keinen Kriegszuschlag zu entrichten.

5. Begünstigung bei der Lohnsteuer

Der Arbeitslohn, der durch Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit verdient wird (Grundlohn und Zuschläge), konnte schon bisher als „sonstiger Bezug“ im Sinn des § 35 EStDV zur Lohnsteuer herangezogen werden, wenn er nicht zusammen mit dem üblichen Arbeitslohn für einen Lohnzahlungszeitraum ausgezahlt wurde.

Der Mehrarbeitslohn, der zusammen mit dem üblichen Arbeitslohn für einen Lohnzahlungszeitraum gezahlt wurde, mußte diesem Arbeitslohn für die Berechnung der Lohnsteuer hinzugerechnet werden. Die Lohnsteuertabelle abzulesen. Die Lohnsteuer berechnet sich nach der Lohnsteuertabelle gemäß nach Lohnstufen. Der höhere kommt durch den Mehrarbeitslohn oft inismäßig hohe Lohnstufe. Dadurch kann eine unverkürzte der Lohnsteuer ausgelöst werden. Der Reichsminister der Finanzen hat durch den Erlaß vom 18. Dezember 1939 diese Härte beseitigt. Er hat angeordnet, daß der Mehrarbeitslohn (Abschnitt 2) nach dem Lohnsteuerdurchführungsbestimmungen bei Arbeitnehmern der Steuergruppe I, II und III, die Lohnsteuer nach der Zahl der Person und 1 vom Hundert des Arbeitslohns. Es besteht Lohnsteuer für den Mehrarbeitslohn nach dem Hundert nach dem laufenden Arbeitslohn des letzten Lohnzahlungszeitraums für die Berechnung der Lohnsteuer hinzugerechnet werden und die Lohnsteuer kann von dem Gesamtlohn nach der Lohnsteuertabelle berechnet werden, wenn diese Berechnung gegenüber der Besteuerung des Mehrarbeitslohn nach den festen Hundertätzen eine niedrigere Lohnsteuer ergibt. Das bedeutet praktisch, daß der Arbeitgeber die jeweils günstigere Berechnungsart wählen kann.

Beispiel A:

Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe I erhält einen Wochenlohn von 68 RM. Durch Überstunden, für die nach der tarifordnungsgemäß vorgesehenen Zuschläge vorgesehen sind, erhöht sich der Wochenlohn um 2 RM auf 70 RM. Bisher betrug die Lohnsteuer nach dem Wochenlohn von 70 RM nach der Lohnsteuertabelle 2 RM. Nunmehr kann die Lohnsteuer in der folgenden Lohnsteuertabelle berechnet werden:
 von 68 RM, Lohnsteuer nach der Lohnsteuertabelle 1,80 RM
 Mehrarbeitslohn 2 RM, Lohnsteuer 18 v. H. = 0,36 RM
 zusammen 2,16 RM.

Der Kriegszuschlag ist nur von dem Wochenlohn von 68 RM zu zahlen (Hinweis auf Abschnitt 4).

Beispiel B:

Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe I erhält einen Monatslohn von 182 RM. Durch Sonntagsarbeit, für die nach der maßgebenden Tarifordnung besondere Zuschläge vorgesehen sind, erhöht sich der Monatslohn um 6 RM auf 188 RM. Bisher betrug die Lohnsteuer bei einem Monatslohn von 188 RM nach der Lohnsteuertabelle 16,12 RM. Nunmehr kann die Lohnsteuer in der folgenden Weise berechnet werden:

Monatslohn von 182 RM, Lohnsteuer nach der Lohnsteuertabelle	13,52 RM
Mehrarbeitslohn 6 RM, Lohnsteuer 18 v. H.	= 1,08 RM
zusammen 14,60 RM.	

Der Arbeitnehmer hat keinen Kriegszuschlag zu zahlen (Hinweis auf Abschnitt 4).

Beispiel C:

Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe IV mit Kinderermäßigung für drei Personen erhält einen Monatslohn von 270 RM. Durch Überstunden und Sonntagsarbeit, für die nach der maßgebenden Tarifordnung besondere Zuschläge vorgesehen sind, erhöht sich der Monatslohn um 18 RM auf 288 RM. Bisher betrug die Lohnsteuer bei einem Monatslohn von 288 RM nach der Lohnsteuertabelle 6,76 RM. Nunmehr kann die Lohnsteuer in der folgenden Weise berechnet werden:

Monatslohn von 270 RM, Lohnsteuer nach der Lohnsteuertabelle	5,72 RM
Mehrarbeitslohn 18 RM, Lohnsteuer 3 v. H.	= 0,54 RM
zusammen 6,26 RM.	

Der Kriegszuschlag ist nur von dem Monatslohn von 270 RM zu zahlen (Hinweis auf Abschnitt 4).

Beispiel D:

Ein Arbeitnehmer der Steuergruppe II erhält einen Monatslohn von 276 RM. Durch Mehrarbeitslohn für zuzuschlagspflichtige Nachtarbeit erhöht sich der Monatslohn um 12 RM auf 288 RM. Die maßgebende Lohnstufe der Lohnsteuertabelle beträgt 278 RM bis 288 RM, die Lohnsteuer beträgt 6,26 RM.

Der Arbeitnehmer kommt in diesem Fall durch den Mehrarbeitslohn nicht in eine höhere Lohnstufe. Er hat bei einem Monatslohn von 288 RM die gleiche Lohnsteuer (6,26 RM) zu zahlen wie bei einem Monatslohn von 276 RM. Bei der Besteuerung des Mehrarbeitslohns nach den festen Hundertsätzen des § 35 EStG ergibt sich die folgende Berechnung:

Monatslohn von 276 RM, Lohnsteuer nach der Lohnsteuertabelle	26,26 RM
Mehrarbeitslohn 10 RM, Lohnsteuer 14 v. H.	= 1,40 RM
zusammen 27,66 RM.	

Diese Berechnungsart führt zu einer höheren Lohnsteuer. Die Lohnsteuerberechnung kann deshalb wie bisher vorgenommen werden, weil das für den Arbeitnehmer günstiger ist.

6. Inkrafttreten der Begünstigung

Die Anordnungen über die steuerliche Begünstigung des Mehrarbeitslohns bei dem Kriegszuschlag und bei der Lohnsteuer sind erstmals auf den Arbeitslohn anzuwenden, der nach dem 17. Dezember 1939 zufließt. Der Tag des Inkrafttretens der Begünstigungen deckt sich nicht mit dem Tag, von dem ab Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge wieder gezahlt werden dürfen. Diese Zuschläge können schon ab 27. November 1939 wieder gezahlt werden. Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge, die einem Arbeitnehmer vor dem 18. Dezember 1939 zugesprochen sind, sind bei dem Kriegszuschlag und bei der Lohnsteuer nicht begünstigt. Das gleiche gilt für den Grundlohn für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit und für den Grundlohn für Mehrarbeit, der vor dem 12. Dezember 1939 dem Arbeitnehmer zugesprochen ist. Zuschläge für Mehrarbeit können in gewissem Umfang ab 18. Dezember 1939 wieder gezahlt werden. Diese Zuschläge fallen, soweit sie wieder gezahlt werden dürfen, deshalb regelmäßig unter die Begünstigung.

7. Wegfall der Abführungspflicht

Das in § 18 Absatz 3 der Kriegswirtschaftsverordnung enthaltene Verbot, Zuschläge für Sonntags-

Feiertags- und Nachtarbeit zu zahlen, ist mit Wirkung ab 27. November 1939 aufgehoben worden. Diese Zuschläge können ab dem bezeichneten Zeitpunkt wieder gezahlt werden.

Eine Ersparung von Lohnbeträgen im Sinn des § 2 Absatz 2 der Durchführungsverordnung zum Abschnitt IV der Kriegswirtschaftsverordnung vom 11. Oktober 1939 (RGBl I S. 2053) liegt insoweit nicht mehr vor, als Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge ab dem 27. November 1939 von einem Unternehmer wieder gezahlt werden. Der Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 18. Dezember 1939 sieht deshalb vor, daß eine Abführungspflicht auf Grund der Durchführungsverordnung zum Abschnitt IV der Kriegswirtschaftsverordnung vom 11. Oktober 1939 und des Runderlasses vom 25. Oktober 1939 S 2234 — 2 III (RGBl I S. 1087) für diese Zuschläge nicht mehr in Betracht kommt, soweit sie auf die Zeit nach dem 26. November 1939 entfallen.

Gefolgschaftsmitglieder haben auf die Zahlung von Zuschlägen für Mehrarbeit (Überstunden, Mehrschichten), soweit die Arbeitszeit nicht mehr als zehn Stunden am Tag beträgt, keinen Anspruch. Das Verbot, diese Zuschläge zu zahlen, ist insoweit aufrecht erhalten worden. Die Verpflichtung zur Abführung ersparter Mehrarbeitszuschläge kommt deshalb noch in Betracht, wenn Mehrarbeit geleistet worden ist, die geleistete Mehrarbeit aber nicht mehr als zehn Stunden beträgt.

Beispiel A:

In einem Betrieb beträgt die regelmäßige Arbeitszeit acht Stunden am Tag. Von den Gefolgschaftsmitgliedern dieses Betriebs sind Überstunden geleistet worden. Einige Gefolgschaftsmitglieder haben neun und zehn Stunden am Tag gearbeitet. Die tariflichen Bestimmungen sehen für die über acht Stunden hinausgehende Arbeitszeit einen Mehrarbeitszuschlag vor. Der Unternehmer darf diese Zuschläge nicht bezahlen, weil die Arbeitszeit nicht mehr als zehn Stunden am Tag betragen hat. Der Unternehmer hat die Zuschläge, die er dadurch erspart, an das Reich (Finanzkasse) abzuführen.

Ein Anspruch auf Zahlung eines angemessenen Zuschlags für Mehrarbeit ist den Gefolgschaftsmitgliedern durch § 5 der Verordnung über den Arbeitsschutz vom 12. Dezember 1939 für die über zehn Stunden am Tag hinausgehende Arbeitszeit eingeräumt worden (Hinweis auf Abschnitt 2).

Sind von einem Unternehmer Zuschläge für Mehrarbeit zu zahlen, weil die Arbeitszeit mehr als zehn Stunden am Tag beträgt, so liegt insoweit eine Ersparung von Lohnbeträgen nicht vor. Der Runderlaß vom 18. Dezember 1939 bestimmt deshalb, daß eine Abführung von Mehrarbeitszuschlägen ab dem 19. Dezember 1939 für die Arbeitszeit nicht mehr in Betracht kommt, die über zehn Stunden am Tag hinausgeht.

Beispiel B:

In einem Betrieb beträgt die regelmäßige Arbeitszeit acht Stunden am Tag. Von den Gefolgschaftsmitgliedern dieses Betriebs sind insgesamt 200 Überstunden in einer Woche geleistet worden. Einige Gefolgschaftsmitglieder haben elf und zwölf Stunden am Tag gearbeitet. Die tariflichen Bestimmungen sehen für die über acht Stunden hinausgehende Arbeitszeit einen Mehrarbeitszuschlag vor. Der Unternehmer hätte für die 20 Überstunden insgesamt 50 RM Mehrarbeitszuschläge zu zahlen. Er darf nur die Mehrarbeitszuschläge für die über zehn Stunden hinausgehende Arbeitszeit bezahlen. Diese betragen (angenommen) 20 RM. Eine Abführung dieser Mehrarbeitszuschläge kommt nicht in Betracht. Die Mehrarbeitszuschläge, die für die neunten und zehnten Arbeitsstunde nach den tariflichen Bestimmungen zu zahlen wären, stellen ersparte Lohnbeträge dar. Der Betrag von 50 RM — 20 RM = 30 RM ist an das Reich (Finanzkasse) abzuführen (Hinweis auf das Beispiel A).

Es steht den Gefolgschaftsmitgliedern für die über zehn Stunden am Tag hinausgehende Arbeitszeit ein angemessener Mehrarbeitszuschlag zu dem Lohn für die Arbeitszeit selbst (Grundlohn) zu. Als angemessen gilt, soweit der Reichsarbeitsminister keine abweichende Regelung trifft, ein Zuschlag vorfünfundzwanzig vom Hundert (Hinweis auf Abschnitt 2). Besteht ein Anspruch des Gefolgschaftsmitglieds auf Zahlung des Mehrarbeitszuschlags, so

fällt regelmäßig die Abführungspflicht des Unternehmers hinsichtlich dieses Zuschlags weg. Es ist dann ohne Bedeutung, ob der Mehrarbeitszuschlag weniger oder mehr als fünfundzwanzig vom Hundert des Grundlohns beträgt. Zahlt der Unternehmer beispielsweise einen Mehrarbeitszuschlag von nur zwanzig vom Hundert des Grundlohns, so stellt der Unterschiedsbetrag zwischen zwanzig und

fünfundzwanzig vom Hundert keinen ersparten Lohnanteil dar. Das gleiche gilt, wenn in einem Betrieb Mehrarbeitszuschläge in verschiedener Höhe, z. B. in Höhe von fünfundzwanzig vom Hundert und in Höhe von fünfzig vom Hundert, bezahlt werden. In diesem Fall ist der Unterschied zwischen den höheren und niedrigeren Zuschlägen kein ersparter Lohnbetrag.

Die erweiterte Bewertungsfreiheit auf Grund des Neuen Finanzplans

Von Obersteuerinspektor Henze, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

- | | |
|--|--|
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Die Voraussetzungen für die erweiterte Bewertungsfreiheit, 2. Der Ausfuhrumsatz, | <ol style="list-style-type: none"> 3. Der Gesamtumsatz, 4. Die Ausführsteigerung, 5. Sonderabrechnung und Wertminderungen |
|--|--|

1. Die Voraussetzungen für die erweiterte Bewertungsfreiheit

Die Bewertungsfreiheit auf Grund des Neuen Finanzplans ist für die Unternehmen der Ausfuhrindustrie und für die Unternehmen des Ausfuhrhandels erweitert.

Die Durchführungsverordnung sieht für die Gewährung der erweiterten Bewertungsfreiheit zwei Fälle vor:

1. Der Ausfuhrumsatz im Kalenderjahr beträgt mindestens 25 vom Hundert des Gesamtumsatzes;
2. Der Ausfuhrumsatz erreicht diese Mindestgrenze nicht, er hat sich aber gegenüber dem Ausfuhrumsatz des vorangegangenen Kalenderjahrs um mindestens 2 vom Hundert erhöht.

Die erweiterte Bewertungsfreiheit kommt nicht in Betracht, wenn ein Ausfuhrumsatz im Erstjahr nicht vorliegt und ein Ausfuhrumsatz im Zweitjahr erstmalig erzielt worden ist. Die Bestimmungen können nicht so ausgelegt werden, daß der erstmalige Ausfuhrumsatz in vollem Betrag als Steigerung anzusehen sei.

Das volkswirtschaftliche Interesse erfordert andererseits, jede Förderung der Ausfuhr zu unterstützen. Die Ausfuhrunternehmer haben wiederholt darauf hingewiesen, daß erhebliche Vorarbeiten und Aufwendungen erforderlich seien, um ein Auslandsgeschäft zu tätigen. Es erscheint deshalb auch eine Begünstigung der erstmaligen Ausfuhr gerechtfertigt.

Die erweiterte Bewertungsfreiheit wird durch den Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 9. Dezember 1939 — S 2810 — 30 III — auch für den Fall zugebilligt, daß ein Unternehmer erstmalig einen Ausfuhrumsatz erzielt, der mindestens zwei vom Hundert des Gesamtumsatzes ausmacht. Die erweiterte Bewertungsfreiheit beträgt für jede vollen zwei vom Hundert, die der erstmalige Ausfuhrumsatz im Verhältnis zum Gesamtumsatz erreicht, eins vom Hundert des Bestands an Steuergutscheinen I, höchstens jedoch zehn vom Hundert des Bestands an Steuergutscheinen I.

Beispiel:

Bestand an Steuergutscheinen I	50 000 RM,
Gesamtumsatz 1939	1 000 000 RM,
Ausfuhrumsatz 1939	70 000 RM.

Der Ausfuhrumsatz erreicht sieben vom Hundert des Gesamtumsatzes.

Die erweiterte Bewertungsfreiheit beträgt 1 500 RM (= 3 v. H. des Bestands an Steuergutscheinen I). Die gesamte Bewertungsfreiheit kann für das Jahr 1939 mit 11 500 RM in Anspruch genommen werden (= 20 + 3 vom Hundert des Bestands an Steuergutscheinen I).

Für die Unternehmer der Ausfuhrindustrie und für die Unternehmer des Ausfuhrhandels gelten bei der erweiterten Bewertungsfreiheit die gleichen Voraussetzungen. Ein Unterschied besteht lediglich im Begriff des Ausfuhrumsatzes (Hinweis auf Abschnitt 2).

Die erweiterte Bewertungsfreiheit setzt voraus, daß ein Ausfuhrumsatz vorliegt, der in einem bestimmten Verhältnis zum Gesamtumsatz steht, oder der gegenüber dem Vorjahr gestiegen ist.

Es werden in den folgenden Ausführungen die Voraussetzungen nur insoweit behandelt, als bisher Zweifel bekanntgeworden oder Neuregelungen getroffen sind.

2. Der Ausfuhrumsatz

Die Höhe des Ausfuhrumsatzes und das Verhältnis des Ausfuhrumsatzes zum Gesamtumsatz sind § 24 Absatz 2 Nr. 2 DB gemäß der Umsatzsteuerverordnung zu entnehmen. Das Verfahren soll dadurch für die Finanzämter möglichst vereinfacht werden.

Der Steuerpflichtige muß einen besonderen Antrag stellen, wenn er mit dieser Feststellung der Ausführverhältnisse nicht zufrieden ist und weitere Ausführgeschäfte nachweisen kann. Das Finanzamt muß aus der Begründung des Antrags ohne Schwierigkeiten die erforderlichen Voraussetzungen ersehen können.

Der Steuerpflichtige hat für weitere Ausführgeschäfte den Nachweis zu erbringen. Die Art und die Form des Nachweises sind nicht vorgeschrieben (Ausnahme: der Nachweis für mittelbare Ausführumsätze § 24 Absatz 4 Ziffer 3 Nr. 2 DB gemäß).

Was ist Ausfuhrumsatz im Sinn der §§ 24 bis 26 Nr. 2 DB?

Es muß bei der Begriffsbestimmung unterschieden werden zwischen dem Ausfuhrumsatz der Industrie und dem Ausfuhrumsatz des Handels.

Die Ausfuhrindustrie kann als Ausfuhrumsätze geltend machen:

- a) die Ausfuhrumsätze im Sinn der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz,
- b) weitere Ausführgeschäfte für ausländische Rechnung (§ 24 Absatz 3 Nr. 2 DB),
- c) mittelbare Ausführgeschäfte (§ 24 Absätze 4 und 5 Nr. 2 DB).

Zum Ausfuhrumsatz des Ausfuhrhandels gehören:

- a) die Ausfuhrumsätze im Sinn der Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz,
- b) weitere Ausführgeschäfte für ausländische Rechnung (§ 24 Absatz 3 Nr. 2 DB),
- c) die Umsätze im Transithandel.

Es ist für die Anerkennung von Umsätzen als Ausfuhrumsätze nicht als eine besondere Voraussetzung anzusehen, daß sie zum Devisenanfall beigetragen haben müssen. Es sind in Band 15 der Bücherei des Steuerrechts auf Seite 118 einige Geschäftsvorgänge aufgeführt, die zwar auch zum Devisenanfall beitragen, aber trotzdem nicht als Ausfuhrumsätze gelten. Es zählen andererseits Umsätze für ausländische Rechnung auch zum Ausfuhrumsatz, wenn die ausländischen Abnehmer ihre Rechnung mit Genehmigung

der Devisenstelle mit Sperrmarkguthaben vergleichen, die sie in Deutschland besitzen.

Das Merkmal, daß Umsätze zum Devisenankauf beigetragen haben, wird aber entscheidend sein für weitere Ausfuhrgeschäfte (§ 24 Absatz 3 letzter Satz NFDW).

Die erweiterte Bewertungsfreiheit gilt auch für die Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz oder Sitz in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten haben. Es ist für diese Steuerpflichtigen die Frage entstanden, welche Umsätze bei ihnen als Ausfuhrumsätze gelten. Das Ostreich ist in einem Teil des Jahres 1938 für die Ostmark und für die sudetendeutschen Gebiete noch Ausland gewesen.

Der Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 9. Dezember 1939 — S 2810 — 30 III — bestimmt aus Zweckmäßigkeitsgründen, daß die Umsätze mit Abnehmern im Ostreich für die erweiterte Bewertungsfreiheit nicht als Ausfuhrumsätze anzusehen sind.

Es sind, entsprechend dieser Bestimmung, auch bei Steuerpflichtigen des Ostreichs die Umsätze mit Abnehmern in der Ostmark und mit Abnehmern in den sudetendeutschen Gebieten im Jahr 1938 als Ausfuhrumsätze nicht mehr anzusehen.

Es sind also bei der Feststellung des Verhältnisses des Ausfuhrumsatzes zum Gesamtumsatz die bezeichneten Umsätze herauszunehmen.

Mittelbare Ausfuhrgeschäfte gewerblicher Hersteller rechnen § 24 Absatz 4 NFDW gemäß zur Ausfuhr, wenn die Abnehmer die gelieferten Gegenstände ausgeführt haben und den Abnehmern wegen dieser Geschäfte eine Ausfuhrhändlervergütung zusteht. Die Prüfungen der Anträge auf Ausfuhrhändlervergütung erlangen dadurch auch Bedeutung für die Bewertungsfreiheit der Vorlieferer.

Die gewerblichen Hersteller müssen § 24 Absatz 4 Ziffer 3 NFDW gemäß das Vorliegen der bezeichneten Voraussetzungen durch Bescheinigung der Abnehmer nachweisen. Die Abnehmer müssen über die einzelnen Geschäfte, die auch für ihre Anträge auf Ausfuhrvergütung die Grundlage bilden, demnach ihren Lieferanten (gewerblichen Herstellern) Bescheinigungen erteilen. Die Bescheinigungen brauchen nicht bei jeder einzelnen Lieferung erteilt zu werden. Der Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 9. Dezember 1939 — S 2810 — 30 III — läßt auch die Erteilung einer Jahresbescheinigung zu. Das Verfahren wird dadurch wesentlich vereinfacht. Die Jahresbescheinigung muß allerdings die einzelnen Lieferungen mit Tag, Gegenstand und Entgelt erkennen lassen.

3. Der Gesamtumsatz

Der Gesamtumsatz ist von Bedeutung für die Feststellung,

- a) ob der Ausfuhrumsatz 25 vom Hundert des Gesamtumsatzes erreicht, oder
- b) in welchem Verhältnis der erstmalige Ausfuhrumsatz zum Gesamtumsatz steht.

Die Höhe des Gesamtumsatzes ist leicht zu ermitteln, wenn die Unterlagen für die Voraussetzungen der erweiterten Bewertungsfreiheit nur aus der Umsatzsteueranmeldung entnommen werden.

Eine besondere Berechnung des Gesamtumsatzes kann aber erforderlich sein, wenn der Steuerpflichtige weitere Geschäfte getätigt hat, als aus der Umsatzsteueranmeldung zu entnehmen sind. Dies ist immer dann der Fall, wenn die weiteren Geschäfte im Gesamtumsatz nach der Umsatzsteueranmeldung nicht enthalten sind. Diese weiteren Geschäfte müssen dann auch zum Gesamtumsatz hinzurechnet werden.

Die Hinzurechnung weiterer Ausfuhrgeschäfte allein kann nicht als ausreichend angesehen werden. Wenn das Verhältnis des Ausfuhrumsatzes zum Gesamtumsatz maßgebend sein soll, so darf nicht nur der Ausfuhrumsatz im weitesten Sinn des § 24 NFDW genau festgelegt werden, sondern auch der Gesamtumsatz muß im weitesten

Sinn ermittelt werden. Gesamtumsatz ist nicht nur der Umsatz im umsatzsteuerlichen Sinn, sondern als Gesamtumsatz ist die Summe aller vom gewerblichen Unternehmer getätigten Geschäfte anzusehen. Es rechnen dazu nicht nur umsatzsteuerpflichtige und umsatzsteuerfreie Geschäfte, sondern auch alle nichtsteuerbaren Umsätze.

Beispiel A:

Ein Unternehmer, der seine Betriebstätte im Freihafen Hamburg hat, tätigt nur nichtsteuerbare Umsätze. Eine Umsatzsteueranmeldung findet nicht statt.

Er tätigt im Jahr 1939 auch Ausfuhrgeschäfte nach Schweden in Höhe von 20 000 RM. Seine anderen nichtsteuerbaren Umsätze betragen im Jahr 1939 800 000 RM.

Der Unternehmer will die erweiterte Bewertungsfreiheit in Anspruch nehmen und weist die bezeichneten 20 000 RM als weitere Ausfuhrgeschäfte nach.

Es kann in diesem Fall nicht so gerechnet werden:

Umsatz nach Veranlagung	0 RM,
dazu weitere Ausfuhrgeschäfte	20 000 RM,
Gesamtumsatz	20 000 RM.

Das Verhältnis des Ausfuhrumsatzes zum Gesamtumsatz kann nicht mit 100 vom Hundert angenommen werden.

Der Steuerpflichtige muß bei dem Nachweis weiterer Ausfuhrgeschäfte auch die Summe aller Geschäfte nachweisen.

Der Ausfuhrumsatz macht in diesem Fall nur 2,5 vom Hundert des Gesamtumsatzes aus.

Es ist in allen ähnlichen Fällen entsprechend zu verfahren.

Beispiel B:

Ein Unternehmer hat eine Betriebstätte im Freihafen und eine Betriebstätte im Inland.

Seine Umsatzsteueranmeldung weist aus

den Gesamtumsatz mit	30 000 RM,
den Ausfuhrumsatz mit	20 000 RM,
den steuerpflichtigen Umsatz mit	10 000 RM.

Der Unternehmer hat im Freihafen außerdem noch nichtsteuerbare Umsätze in Höhe von 400 000 RM getätigt.

Sein Gesamtumsatz beträgt dann 430 000 RM.

Der Ausfuhrumsatz macht nur 4,6 vom Hundert des Gesamtumsatzes aus.

Der Veranlagungszeitraum für die Veranlagung der Umsatzsteuer ist § 11 UStG gemäß das Kalenderjahr. Bei der erweiterten Bewertungsfreiheit der Ausfuhrunternehmer sind der Ausfuhrumsatz und das Verhältnis des Ausfuhrumsatzes zum Gesamtumsatz des Kalenderjahres maßgebend.

Es entstehen Schwierigkeiten, wenn ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsjahr führt, das vom Kalenderjahr abweicht. Es ist durch den Runderlaß vom 29. April 1939 — S 2801 — 21 III — bestimmt worden, daß in diesen Fällen für die Umsatzverhältnisse das Kalenderjahr maßgebend sein soll, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Diese Bestimmung ist nicht ausreichend gewesen. Sie hat zur Folge, daß Steuerpflichtige, deren Wirtschaftsjahr im Anfang eines Kalenderjahres endet, mit der Aufstellung ihrer Steuerbilanz bis zum Ablauf des Kalenderjahres warten müssen. Sie können erst nach Ablauf des Kalenderjahres die zulässige Höhe der Sonderabschreibungen auf Grund der Bewertungsfreiheit ermitteln und danach die Bilanzansätze für die Wirtschaftsgüter des betrieblichen Anlagevermögens annehmen. Sie können aber auch ihre Handelsbilanz nicht früher aufstellen, weil § 22 NFDW gemäß die Sonderabschreibungen in der Handelsbilanz die Höchstgrenzen für die Sonderabschreibungen in der Steuerbilanz abgeben.

Diese Verzögerung in der Aufstellung der Bilanzen ist unerwünscht und führt zu Schwierigkeiten. Es ist deshalb eine Abänderung der Bestimmung erforderlich gewesen. Es wird durch den Runderlaß vom 9. Dezember 1939 — S 2810 — 30 III — bestimmt, daß für die Ermittlung der Ausfuhr-

umfänge und ihres Verhältnisses zum Gesamtumsatz der Umsatz des Kalenderjahrs maßgebend ist:

- a) in dem das Wirtschaftsjahr endet, wenn der Abschluß des Wirtschaftsjahrs in die Zeit vom 1. Oktober bis 31. Dezember fällt,
- b) in dem das Wirtschaftsjahr beginnt, wenn der Abschluß des Wirtschaftsjahrs in die Zeit vom 1. Januar bis 30. September fällt.

Diese Bestimmung beschränkt die Verzögerung in der Aufstellung der Bilanzen auf höchstens ein Vierteljahr.

Die Umsatzverhältnisse des Kalenderjahrs 1939 geben also die Unterlage für alle Wirtschaftsjahre, die in der Zeit vom 1. Oktober 1939 bis 31. Dezember 1939 abgeschlossen werden. In allen anderen Fällen sind die Umsatzverhältnisse des Kalenderjahrs 1937 maßgebend.

4. Die Ausfuhrsteigerung

Die erweiterte Bewertungsfreiheit auf Grund einer Ausfuhrsteigerung geht vom Vergleich des Ausfuhrumsatzes eines Kalenderjahrs mit dem Ausfuhrumsatz des Vorjahres aus.

Der Ausfuhrumsatz des Kalenderjahrs 1939 wird mit dem Ausfuhrumsatz des Kalenderjahrs 1938 verglichen, wenn der Abschluß des Wirtschaftsjahrs in die Zeit vom 1. Oktober 1939 bis 31. Dezember 1939 erfolgt. In allen anderen Fällen muß der Ausfuhrumsatz des Kalenderjahrs 1938 mit dem Ausfuhrumsatz des Kalenderjahrs 1937 verglichen werden.

Wenn ein Unternehmen im Vorjahr nur in einem Teil des Jahres bestanden hat, muß der Ausfuhrumsatz des Vorjahres in den Monaten des Betriebsbestehens auf ein Jahresergebnis umgerechnet werden. Wenn ein Unternehmen den Betriebsinhaber gewechselt hat, oder wenn eine Kapitalgesellschaft umgewandelt worden ist, bestehen keine Bedenken, den Ausfuhrumsatz des Vorjahrs zum Vergleich zuzulassen. Es ist entsprechend zu verfahren, wenn ein Unternehmen aufgeteilt worden ist, oder wenn mehrere Unternehmen zusammengelegt worden sind.

Die Ausführungen in Abschnitt 2 über die Ausfuhr nach der Ostmark und nach den sudetendeutschen Gebieten und über die Ausfuhr aus diesen Gebieten nach dem Altreich sind auch bei der Ausfuhrsteigerung zu beachten. Es muß also auch bei dem Ausfuhrumsatz des Vorjahrs die Herausrechnung der Ausfuhrumsätze in die Ostmark und in die sudetendeutschen Gebiete oder in das Altreich vorgenommen werden, weil der Vergleich nur auf Grund gleicher Verhältnisse geschehen kann.

Der Begriff der ausländischen Abnehmer im Sinn des Umsatzsteuergesetzes ist durch § 23 UStDV 1938 erheblich enger gefaßt worden. Ausländische Abnehmer sind für die Zeit ab 1. Januar 1939 nur noch die Abnehmer, die ihren Wohnsitz oder ihren Sitz außerhalb des Reichsgebietes haben. Abnehmer im Freihafengebiet gelten nicht mehr als ausländische Abnehmer. Diese Änderung hat zur Folge, daß der Umsatz mit Abnehmern im Freihafengebiet im Kalenderjahr 1939 als Ausfuhrumsatz wegfällt. Er ist dagegen im Kalenderjahr 1938 noch als Ausfuhrumsatz enthalten. Der Vergleich des Ausfuhrumsatzes 1939 mit dem Ausfuhrumsatz 1938 wird dadurch zuungunsten des Steuerpflichtigen beeinträchtigt. Es wäre unbillig, diese ungleichen Verhältnisse bei der erweiterten Bewertungsfreiheit zugrunde zu legen.

Es sind deshalb für beide Vergleichsjahre die gleichen Verhältnisse dadurch zu schaffen, daß der Ausfuhrumsatz des Kalenderjahrs 1938 auf der gleichen Grundlage wie der Ausfuhrumsatz des Kalenderjahrs 1939 festgestellt wird. Die erforderlichen Unterlagen müssen vom Steuerpflichtigen gegeben werden.

Die Erweiterung der Bewertungsfreiheit auf Grund der §§ 25 und 26 Absatz 3 MFDV fordert als Voraussetzung nur die Erhöhung des Ausfuhrumsatzes von einem Jahr zum folgenden Jahr. Die Höhe der Erweiterung ist nur abhängig von dem Grad der Ausfuhrsteigerung und von dem Bestand an Steuergutscheinen. Die Höhe des Aus-

fuhrumsatzes selbst und das Verhältnis des Ausfuhrumsatzes zum Gesamtumsatz sind belanglos.

Diese geringen Bindungen können in Einzelfällen dazu führen, daß die erweiterte Bewertungsfreiheit bei einer zahlenmäßig geringen Steigerung des Ausfuhrumsatzes in einem Maß gewährt wird, das zu der tatsächlichen Erhöhung der Ausfuhr nicht im Verhältnis steht.

Beispiel:

Bestand an Steuergutscheinen I . . .	100 000 RM,
Gesamtumsatz im Jahr 1939 . . .	10 000 000 RM,
Ausfuhrumsatz im Jahr 1939 . . .	1 500 RM,
Ausfuhrumsatz im Jahr 1938 . . .	1 000 RM.

Der Ausfuhrumsatz ist danach im Verhältnis zum Gesamtumsatz sehr gering. Er ist im Jahr 1939 gegenüber dem Jahr 1938 nur um 500 RM gestiegen.

Die Steigerung macht aber 50 v. H. aus. Der Steuerpflichtige könnte auf Grund des Steuergutscheinbestands die Bewertungsfreiheit in Höhe von 20 000 RM beanspruchen. Die Bewertungsfreiheit würde dann auf Grund der Ausfuhrsteigerung zu erweitern sein um 10 000 RM.

Die Erweiterung um 10 000 RM stellt eine Gewinnminderung um 10 000 RM und eine Steuerersparung bis zu 65 v. H. (einschließlich Gewerbesteuer) dar. Diese Steuerersparung ist bei einer Ausfuhrsteigerung um nur 500 RM nicht zu rechtfertigen.

Der RdF-Erlass vom 9. Dezember 1939 — S 2810 — 30 III — bestimmt deshalb, daß die erweiterte Bewertungsfreiheit und der Gewinnabzug auf Grund der Ausfuhrsteigerung höchstens bis zu dem Betrag gewährt werden kann, der der Ausfuhrsteigerung zahlenmäßig entspricht.

Der Steuerpflichtige kann danach im obigen Beispiel die Bewertungsfreiheit in einer Gesamthöhe von 20 500 RM (20 000 + 500) beanspruchen.

Eine gleiche oder ähnliche Beschränkung der erweiterten Bewertungsfreiheit auf Grund eines erstmaligen Ausfuhrumsatzes ist nicht erforderlich. Der erstmalige Ausfuhrumsatz muß in einem bestimmten Verhältnis zum Gesamtumsatz stehen und findet deshalb darin die gleiche Beschränkung wie die erweiterte Bewertungsfreiheit § 3 Absatz 5 MFDV gemäß.

5. Sonderabschreibung und Gewinnabzug

Die Bewertungsfreiheit und die erweiterte Bewertungsfreiheit geben dem Steuerpflichtigen das Recht, im gesetzlich festgelegten Rahmen Sonderabschreibungen vorzunehmen. Die Sonderabschreibungen können auf alle abnutzbaren Wirtschaftsgüter des betrieblichen Anlagevermögens vorgenommen werden. Dieses Recht ist für Ausfuhrindustrie und Ausfuhrhandel gleich.

Der Ausfuhrhandel hat jedoch erfahrungsgemäß in seinem Betrieb wesentlich weniger abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens als die Ausfuhrindustrie. Es wird deshalb oft der Fall sein, daß ein Ausfuhrhändler die erweiterte Bewertungsfreiheit nicht oder nicht voll ausnutzen kann, weil ihm die Abschreibungsmöglichkeit fehlt.

Die Bestimmung des § 26 Absatz 2 MFDV gibt dem Ausfuhrhandel aus diesem Grund das Recht, an Stelle der zusätzlich zustehenden Bewertungsfreiheit einen Abzug vom Gewinn vorzunehmen.

Es ist dazu zu beachten:

- a) daß der Gewinnabzug nur an die Stelle der zusätzlich zustehenden (erweiterten) Bewertungsfreiheit tritt;
- b) daß der Gewinnabzug nur beansprucht werden kann, soweit Unternehmer des Ausfuhrhandels von der erweiterten Bewertungsfreiheit nicht Gebrauch machen können;
- c) daß der Gewinnabzug außerhalb der Bilanz vorzunehmen ist.

§ 26 Absatz 2 letzter Satz MFDV hat Anlaß zu der Frage gegeben, ob der Gewinnabzug stets volle 10 v. H. des Bestands an Steuergutscheinen I beträgt.

3. Voraussetzungen der Steuerfreiheit

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat im wesentlichen drei Voraussetzungen für die Anerkennung eines steuerfreien Sanierungsgewinns herausgestellt:

a) Schuldverlaß

Voraussetzung eines steuerfreien Sanierungsgewinns ist zunächst ein Schuldverlaß. In § 11 Ziffer 4 RStG ist das ausgedrückt mit den Worten: „Vermögensvermehrungen, die dadurch entstehen, daß Schulden — — erlassen werden.“ Ein Sanierungsgewinn liegt daher nicht vor, wenn ein Unternehmer als Erlaß für ausgefallene Forderungen Zuschüsse erhält. So hat der Reichsfinanzhof den Sanierungsgewinn in einem Fall verneint, in dem ein Unternehmer im Rahmen einer Stützungsaktion als Erlaß für ausgefallene Forderungen einen Reichszuschuß erhielt (Urteil vom 14. November 1938, RStBl 1939 S. 117).

Ein Schuldverlaß liegt auch nicht vor, wenn ein Unternehmen Zinsersparnisse macht, weil ihm bei einer früheren Sanierung die auf die verbliebenen Restschulden künftig zu entrichtenden Zinsen ermäßigt wurden. Die Zinsersparnisse dürfen in den späteren Jahren, in denen die Zinsen sonst in voller Höhe fällig geworden wären, nicht als Sanierungsgewinn abgesetzt werden (Urteil vom 21. Dezember 1937, RStBl 1938 S. 239). Soweit die Zinsermäßigung reicht, sind Zinsschulden in den späteren Jahren nicht mehr entstanden. Überhaupt nicht entstandene Schulden können aber nicht erlassen werden. Ein Schuldverlaß und ein Sanierungsgewinn scheiden deshalb aus.

b) Sanierungszweck

Die zweite Voraussetzung für die Anerkennung eines steuerfreien Sanierungsgewinns ist, daß die Schulden zum Zweck der Sanierung erlassen worden sind (Urteil vom 2. März 1937, RStBl 1937 S. 626). Auch diese Voraussetzung ist ausdrücklich in die Fassung des § 11 Ziffer 4 RStG übernommen. Es heißt dort: „Vermögensvermehrungen, die dadurch entstehen, daß Schulden zum Zweck der Sanierung — — erlassen werden.“ Es muß beim Gläubiger maßgebend das Motiv mitgewirkt haben, daß der Schuldner durch den Erlaß in den Stand gesetzt werden soll, wirtschaftlich weiter zu bestehen (Urteil vom 30. März 1938, RStBl 1938 S. 629).

Der Sanierungszweck wird ohne weiteres anzuerkennen sein, wenn die Gläubiger durch allgemeinen Afford ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten (Urteil vom 2. März 1937, RStBl 1937 S. 626). Werden Schulden dagegen nur von einem oder einzelnen Gläubigern erlassen, dann muß der Sanierungszweck im Einzelfall geprüft werden. Ist verzichtet ein Gläubiger nicht auf seine Forderung, um den Schuldner zu sanieren, sondern um den Rest seiner Forderung schneller herein zu bekommen. In derartigen Fällen kann ein Sanierungsgewinn nicht anerkannt werden. So hat der Reichsfinanzhof den Sanierungsgewinn in einem Fall verneint, in dem der Gläubiger erklärte, er habe auf einen Teil seiner Schuld verzichtet, um die vom Schuldner angebotene Barzahlung zu erhalten. Er habe dabei weniger an eine Sanierung des Schuldners als an eine baldige Befriedigung seiner eigenen Gläubiger gedacht. Nach dieser Erklärung muß man annehmen, daß es dem Gläubiger auf eine Sanierung des Schuldners nicht maßgebend angekommen ist. Es kann daher auch nicht mehr von einem Sanierungsgewinn gesprochen werden (Urteil vom 5. Oktober 1939, RStBl 1939, S. 86).

Der Sanierungszweck ist auch bei Aufhebung von Geschäftsabschlüssen verneint worden. Ein Unternehmer hatte durch Rundschreiben erreicht, daß verschiedene Firmen von ihren Lieferungsverträgen mit ihm zurücktraten. Er hatte dann den durch den Rücktritt vermiedenen Schaden bei Berechnung seines Einkommens als Sanierungsgewinn abgesetzt. Der Reichsfinanzhof hat in dem Rücktritt nur ein einfaches geschäftliches Entgegenkommen erblickt. Das Verhalten der Gläubiger beruhe auf der Erwägung, daß es unbillig erscheine, auch bei erheblich veränderter Marktlage auf der Erfüllung fest abgeschlossener Verträge zu bestehen (Urteil vom 10. Dezember 1930, RStBl 1931 S. 195).

Ein Sanierungszweck kann im Körperschaftsteuerrecht nicht mehr anerkannt werden, wenn das Unternehmen offensichtlich nicht mehr saniert werden kann. Das ist einmal der Fall, wenn der Schuldverlaß bei einem Unternehmen erfolgt, das sich aufgelöst hat und sich im Zustand der Abwicklung befindet. Das ist weiter aber auch dann anzunehmen, wenn das Unternehmen zur Zeit des Schuldverlasses bereits liquidationsreif ist und alsbald nach dem Erlaß seine Auflösung beichließt (Urteil vom 20. Juli 1937, RStBl 1938 S. 44). Nur solche Unternehmen sollen die Steuerbegünstigung genießen, die für die Volkswirtschaft weiterarbeiten.

Im Einkommensteuerrecht hat der Reichsfinanzhof den Sanierungszweck noch anerkannt, wenn der Gläubigerverzicht dem Schuldner ermöglichen soll, seinen Betrieb schuldenfrei zu liquidieren (Urteil vom 16. Dezember 1936, RStBl 1937 S. 436). In der Einkommensteuer ist das Unternehmen eines Gewerbetreibenden nicht selbständige Steuerperson, sondern nur Maßstab für die Bemessung des Einkommens. Durch den Schuldverlaß wird hier nicht der Betrieb, sondern der Inhaber des Betriebs saniert. Mit der Auflösung des Betriebs fällt nicht wie im Körperschaftsteuerrecht die Sanierungsmöglichkeit fort, sondern sie bleibt in der Person des Unternehmers bestehen. Es soll diesem nach Aufgabe seines Betriebs nicht jedes andere wirtschaftliche Dasein durch den Fortbestand der alten Schulden unmöglich gemacht werden.

c) Sanierungsbedürftigkeit

Eine Sanierung kann nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn der Schuldner auch sanierungsbedürftig gewesen ist. Die Sanierungsbedürftigkeit ist nicht ausdrücklich im § 11 Ziffer 4 RStG erwähnt. Der Reichsfinanzhof bezeichnet sie aber als selbstverständliche weitere Voraussetzung (Urteil vom 30. März 1938, RStBl 1938 S. 629).

Sanierungsbedürftigkeit kann ohne weiteres angenommen werden, wenn die Gläubiger eines Unternehmens durch allgemeinen Afford ganz oder teilweise auf ihre Forderungen verzichten (Urteil vom 2. März 1937, RStBl 1937 S. 626). Ein allgemeiner Afford wird kaum zustande kommen, wenn der Schuldner nicht wirklich sanierungsbedürftig ist. Werden dagegen Schulden nur von einem oder einzelnen Gläubigern erlassen, dann ist die Sanierungsbedürftigkeit zu prüfen (Urteil vom 2. März 1937, RStBl 1937 S. 626). Die Prüfung der Sanierungsbedürftigkeit soll aber nicht zu eng gehandhabt werden (Urteil vom 30. März 1938, RStBl 1938 S. 629). Entscheidend ist, ob der Gläubiger nach der ganzen Sachlage damit rechnen muß, daß der Schuldverlaß notwendig ist, um dem Schuldner das weitere wirtschaftliche Bestehen zu ermöglichen. Der Mangel der Sanierungsbedürftigkeit wird meist nur dann von Bedeutung sein, wenn der Gläubiger sich entweder über wichtige Umstände geirrt oder wenn er wirtschaftlich unrichtig geurteilt hat. In der Regel wird der Gläubiger die Lage des Schuldners eher zu günstig beurteilen.

Sollte die Sanierungsbedürftigkeit ausnahmsweise genauer Prüfung bedürfen, dann ist nach den vom Reichsfinanzhof im Urteil vom 23. März 1938 (RStBl 1938 S. 566) aufgestellten Richtlinien zu verfahren. Über die Sanierungsbedürftigkeit kann nicht lediglich danach entschieden werden, ob der Betrieb noch einen Überschuß abwarf und verhältnismäßig hohe Umsätze erzielte. Es kommt auf die Liquidität und die Rentabilität des Betriebes an. Die Liquidität des Betriebes hängt nicht nur von dem Verhältnis der augenblicklich flüssigen Mittel zu den kurzfristigen Schulden ab. Es müssen auch die in nächster Zeit zu erwartenden Ausgaben und fälligen Verbindlichkeiten mit den zu erwartenden Einnahmen und der Verkauflichkeit des vorhandenen Warenbestandes verglichen werden. Die Rentabilität erfordert eine Prüfung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen der letzten Jahre. Es muß ferner festgestellt werden, wie der Betrieb ohne Entgegenkommen der Gläubiger in Zukunft gearbeitet hätte, ob er aus eigener Kraft imstande gewesen wäre, die seinen Verbindlichkeiten entsprechenden Erträge

zu erzielen. Ergibt sich so, daß dem Unternehmen ohne Schuldverlaß eine ertragsreiche Weiterführung des Betriebs unmöglich war, dann liegt Sanierungsbedürftigkeit vor.

Manchmal verpflichten sich Unternehmen durch Interessenvertrag zur gegenseitigen Deckung und gemeinsamen Tragung ihrer Verluste. Ein Unternehmen, das einen solchen Rechtsanspruch auf Deckung seiner Verluste hat, braucht nicht saniert zu werden (Urteil vom 27. Februar 1934, RStBl 1934 S. 634). Die Sanierungsbedürftigkeit ist in diesem Fall zu verneinen.

Bei Beurteilung der Sanierungsbedürftigkeit kommt es im wesentlichen auf die Lage des Betriebs im Zeitpunkt der Sanierung an (Urteil vom 23. März 1938, RStBl 1938 S. 566). Die Sanierungsbedürftigkeit kann nicht mit der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens in früheren Jahren begründet werden. Wie das Unternehmen in früheren Jahren gearbeitet hat, ist nur insofern von Bedeutung, als daraus Rückschlüsse auf seine Lage im Zeitpunkt der Sanierung gezogen werden können.

4. Umfang der Steuerfreiheit

a) Sanierungsgewinn, Verlustausgleich, Verlustvortrag

Die Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns bedeutet nicht, daß auch der durch die Sanierung beseitigte Verlust bestehen bleibt. Soweit die Sanierung reicht, ist ein Verlust beseitigt. Es kann daher kein Verlustausgleich mit anderen Einkünften mehr stattfinden. Ebenso ist ein Verlustvortrag ausgeschlossen, wenn der Verlust bereits durch eine frühere Sanierung gedeckt ist (Urteil vom 21. Oktober 1931, RStBl 1932 S. 160). Es würde dem Ausgleichsge danken des Verlustvortrags widersprechen, ihn dort noch zuzulassen, wo der Schuldner den Verlust überhaupt nicht mehr trägt.

b) Rückzahlung im Sanierungsweg erlassener Schulden

Die Rehrseite der Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns ist, daß die spätere Rückzahlung der erlassenen Schulden den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindert. Es kommt vor, daß zur Herstellung des geschäftlichen Ansehens und im Interesse des Kredits die erlassenen Schulden später doch noch zurückgezahlt werden. Die Bezahlung der Schulden ist dann keine Betriebsausgabe, ebenso wie der frühere Erlaß der Schulden sich nicht als Betriebseinnahme darstellte. Wie der frühere Erlaß eine außerbetriebliche Zuwendung an den Geschäftsinhaber ist, so ist die jetzige Bezahlung eine außerbetriebliche Entnahme (Urteil vom 10. August 1931, RStBl 1931 S. 894). Diese Begründung ist zwar nur auf das Einkommensteuerrecht abgestellt, da es im Körperschaftsteuerrecht grundsätzlich keine betriebsfremden Vorgänge gibt. Auch für das Körperschaftsteuerrecht gilt aber die Erwägung, daß die spätere Bezahlung der Schulden den Gewinn nicht mindern darf, wenn der frühere Erlaß den Gewinn nicht erhöht hat.

In manchen Fällen stellen die Geschäftsinhaber ihren Gläubigern sogenannte Besserungsscheine aus. Das Wesen der Besserungsscheine besteht darin, daß sie eine Schuld darstellen, die lediglich aus dem Gewinn zu bestreiten ist. Die Gläubiger verzichten zur Wiedergesundung des Betriebs auf ihre ursprüngliche feste Schuld, die durch eine in ihrem Wesen ganz anders geartete Gewinnbeteiligungslast ersetzt wird. Die alte Schuld wird in den Bilanzen nicht mehr geführt. Der sich daraus ergebende Gewinn ist, wenn der Verzicht im Rahmen einer allgemeinen Sanierung des Betriebs liegt, als Sanierungsgewinn steuerfrei. Umgekehrt können dann aber auch die späteren Zahlungen auf die Besserungsscheine den Gewinn nicht mindern (Urteil vom 15. Februar 1933, RStBl 1933 S. 734).

Fertigungsgemeinkosten und Herstellungskosten

Von Oberregierungsrat Dr. Knof, Berlin, Reichsfinanzministerium

Oberregierungsrat Dr. Klinger führt in seinem Aufsatz „Fehler in früheren Bilanzen mit steuerlicher Wirkung“ (DStZ 1939 Nr. 49) unter 6 a aus:

„Die Fertigungsgemeinkosten konnten früher bei der Bewertung unberücksichtigt bleiben (RStBl 1931 S. 307). Seit dem Einkommensteuergesetz 1934 sind diese Kosten aber zu den Herstellungskosten zu rechnen und waren deshalb in die Schlußbilanz 1934 einzustellen. Der Reichsfinanzhof läßt jedoch im Hinblick auf § 1 StAnpG die Einstellung in die Anfangsbilanz 1934 zu. Es würde sonst ein Gewinn versteuert, der im Jahre 1934 nicht erzielt worden ist. Die Bilanz vom 1. Januar 1934 ist gewissermaßen die Eröffnungsbilanz für die Fertigungsgemeinkosten.“

Diese Ausführungen entsprechen nicht dem Sinn des RFG-Gutachtens vom 4. Februar 1939 GrSD 7/38 (RStBl 1939 S. 321).

Die Fertigungsgemeinkosten waren erstmalig bei der Veranlagung des Gewinns für das Jahr 1938 in die Herstellungskosten einzurechnen, wenn sie bisher nicht oder nicht in voller Höhe berücksichtigt waren. Die erstmalige Höherbewertung kann wegen des ab 1936 erhöhten Körperschaftsteuersatzes zu Härten führen. Wenn der Steuerpflichtige die Fertigungsgemeinkosten schon seit 1934 in die Herstellungskosten eingerechnet hätte, würde der steuerliche Gewinn der späteren, unter den erhöhten Steuersatz fallenden Jahre nicht mehr beeinflusst werden. Nach dem Gutachten müssen die Fertigungsgemeinkosten erst seit der Einführung des Einkommensteuergesetzes 1934 berücksichtigt werden. Diese Rechtslage werde durch das Gutachten vom 4. Februar 1939 klargestellt. Der Reichsfinanzhof will Berichtigungs-

veranlagungen auf Antrag des Steuerpflichtigen bis 1934 zurück zugelassen wissen. In diesen Berichtigungsveranlagungen können die Fertigungsgemeinkosten nachträglich bis zur Schlußbilanz 1934 zurück berücksichtigt werden. Durch diese Regelung wird verhütet, daß sich für 1938 ein erhöhter steuerlicher Gewinn errechnet, der, abgesehen von dem erhöhten Körperschaftsteuersatz, auch noch der Mehreinkommensteuer unterliegen würde.

Es ist nicht notwendig, daß alle Schlußbilanzen bis 1934 zurück berichtet werden. Der Steuerpflichtige kann z. B. auch beantragen, daß er nur die Schlußbilanzen für die Jahre 1936, 1937 und 1938 zu berichtigen braucht.

Für die Körperschaftsteuerpflichtigen wird in der Regel die Berichtigung bis zur Schlußbilanz 1935 genügen, weil der Körperschaftsteuersatz erst ab 1936 erhöht worden ist. Eine Berichtigung der Schlußbilanz 1934 kann aber dann zweckmäßig sein, wenn 1934 ein Verlustjahr war. Die Schlußbilanz 1933 kann jedoch nicht mehr berichtet werden; denn während der Geltungsdauer des Einkommensteuergesetzes 1925 hatte der Steuerpflichtige nach der Auffassung des Reichsfinanzhofs nicht unzulässig bewertet, wenn er die Fertigungsgemeinkosten unberücksichtigt gelassen hatte. Die Berichtigung einer Anfangsbilanz (z. B. für 1. Januar 1936) ohne gleichzeitige Berichtigung der vorangegangenen Schlußbilanz (31. Dezember 1935) ist unzulässig. Dies würde dem Grundsatze des Bilanzenzusammenhangs widersprechen. Aus dem gleichen Grund ist es in Übereinstimmung mit dem Gutachten des Reichsfinanzhofs unzulässig, die Fertigungsgemeinkosten erstmals in der Anfangsbilanz für 1934 zu berücksichtigen. Hinweis auch auf die Entscheidung vom 4. April 1939 I 343/38, RStBl 1939 S. 780.

Zum Steuergutschein-Verfahren

1. Bewertungsfreiheit und Austausch von Steuergutscheinen durch Ankauf und Verkauf

Die Bewertungsfreiheit wird nicht beeinträchtigt, wenn Steuergutscheine gegen solche gleicher oder anderer Fälligkeit umgetauscht werden (Hinweis auf Ziffer 3 der Eildienst-Nachrichten, RStZ 1939 Nr. 88). Der Ankauf und Verkauf von Steuergutscheinen ist dem Umtausch gleichzuachten, wenn beide Rechtsgeschäfte an demselben Tag vorgenommen werden oder der Ankauf zeitlich vor dem Verkauf liegt.

2. Stellung des Kommissionärs im Steuergutscheinverfahren

Kommissionäre handeln im eigenen Namen für Rechnung ihres Kommittenten. Sie sind deshalb zur Annahme von Steuergutscheinen bei Entgelten nicht verpflichtet, die sie für Rechnung von Personen vereinnehmen, die nicht gewerbliche Unternehmer sind (Hinweis auf Ziffer 4 der Eildienst-Nachrichten, RStZ 1939 Nr. 88). In Fällen dieser Art sind Kommissionäre auch nicht berechtigt, das vereinbarte Entgelt an ihre Kommittenten anteilig in Steuergutscheinen weiterzuleiten. Ebenso können Verkaufskommissionäre, die für Rechnung eines Inländers Waren an einen Ausländer verlaufen, der nicht zur Bezahlung in Steuergutscheinen berechtigt ist (§ 10 Absatz 2 RFD), bei der Weiterleitung des Entgelts an ihre Kommittenten Steuergutscheine nicht verwenden. Einkaufskommissionäre sind nur insoweit zur Bezahlung in Steuergutscheinen berechtigt, als ihre Kommittenten dazu berechtigt sind.

3. Zur Abgrenzung des Begriffs der nicht steuergutscheinfähigen Erzeugnisse

Was unter „Erzeugnissen“ im Sinn des § 7 der Zweiten RFD und des § 3 der Dritten RFD zu verstehen ist, ergibt sich — soweit nicht die gesetzliche Regelung eine beschränkende Aufzählung enthält — aus den einschlägigen Bestimmungen der Marktordnungsgesetzgebung.

§ 1 Absatz 1 der Verordnung zur Ordnung der Getreidewirtschaft vom 10. Juli 1935 (RGBl I S. 1006) gemäß fallen unter den Begriff „Getreide“ (§ 7 Ziffer 1 der Zweiten RFD): Roggen, Weizen, Hafer, Buchweizen, Hirse, Darr- und Gemenge. Dagegen gehört Reis nicht zu den Getreiden.

„Getreiderzeugnisse“ sind Erzeugnisse, die unmittelbar aus Getreide gewonnen werden, wie z. B. Mehl, Mele, Getreidekaffee, Maispuder, Maistarke und reiner Maiskleber. Erzeugnisse, die durch Weiterverarbeitung von Getreiderzeugnissen gewonnen werden, fallen nicht unter den Begriff „Getreiderzeugnisse“ (z. B. Feigwaren, Buddingpulver, Maizena, Sogenpulver, Wackpulver, Weizenkleisterstärke, Maisdextrin und Kornbranntwein).

Kleesamen und Grassamen rechnen nicht zu den Futtermitteln im Sinn des § 7 Ziffer 1c der Zweiten RFD. Stroh fällt nur insoweit unter diese Bestimmung, als es zu Futterzwecken Verwendung findet. Stroh, das zu Streuzwecken oder zur industriellen Verwendung bestimmt ist, ist steuergutscheinfähig. Dasselbe gilt für Mahlprodukte aus Sojabohnen, die nur dann nicht steuergutscheinfähig sind, wenn sie zu Futterzwecken verwendet werden.

Der Begriff „Milcherzeugnisse“ (§ 7 Ziffer 2 der Zweiten RFD) ist an Hand des Gesetzes über den Verkehr mit Milcherzeugnissen vom 20. Dezember 1933 (RGBl I S. 1098) auszulegen. Trockenmilch, Dosenmilch und Käse sind § 2 Absatz 1 dieses Gesetzes gemäß Milcherzeugnisse. Verarbeitungsprodukte aus Milcherzeugnissen, wie Galalith, zählen nicht zu den Milcherzeugnissen.

Knochen, die in Abdeckereien gewonnen sind, und der aus solchen Knochen gewonnene Leim gehören nicht zu den „Schlachtvieherzeugnissen“ (§ 7 Ziffer 3a der Zweiten RFD). Dasselbe gilt für industriell gewonnenes Benzinknochenfett. Dagegen sind Rinderklaue und Rinderhörner Schlachtvieherzeugnisse.

Talg ist in der Form, in der er bei der Verarbeitung von Schlachtvieh anfällt, nicht steuergutscheinfähig (§ 7 Ziffer 3b der Zweiten RFD). Verarbeiteter Talg ist dagegen steuergutscheinfähig.

Rohwolle, die fabrikgewaschen oder gefärbt ist, ist nicht als Rohwolle im Sinn des § 7 Ziffer 3c anzusehen.

Traubenzucker aus Holz fällt unter den Begriff „Roh- und Verbraucherzucker“ (§ 7 Ziffer 6 der Zweiten RFD).

Gelbsenfsaat gehört nicht zu den Futtermitteln im Sinn des § 7 Ziffer 1c der Zweiten RFD. Es handelt sich jedoch bei diesem Erzeugnis um eine „inländische Bilsaat“ (§ 3 Ziffer 1 der Dritten RFD). Bus.

Verlustabzug des Wirtschaftsjahrs 1936

Das Einkommensteuergesetz 1938 hat gegenüber seinem Vorgänger zwei wesentliche Änderungen gebracht. Einmal bestimmt § 10 Absatz 1 Ziffer 6 EStG 1938, daß als Sonderausgaben die in den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren entstandenen Verluste aus Land- und Forstwirtschaft und aus Gewerbebetrieb vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden können, soweit sie nicht bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre ausgeglichen oder abgezogen worden sind. Dafür ist die Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter im wesentlichen fortgefallen.

Das EStG 1938 ist erstmalig bei der Veranlagung 1937 anzuwenden.

Die Neuregelung über die Einführung des Verlustabzugs und über die Aufhebung der Bewertungsfreiheit hat aber im § 51 EStG 1938 eine Einschränkung erhalten. Danach gilt auch noch für 1937 die Bewertungsfreiheit für diejenigen kurzlebigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die vor dem 1. Oktober 1937 bestellt worden sind. Andererseits ist der Verlustabzug nicht bereits bei der Veranlagung 1937, sondern erst malig bei der Veranlagung 1938 zulässig.

Die Wiedereinführung des Verlustvortrags sollte ein gewisser Ausgleich gegenüber der Beseitigung der Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter sein.

Der Reichsminister der Finanzen hat daher durch Runderlaß vom 8. März 1939 S 2127 — 60 III (RStBl 1939 S. 433) angeordnet, daß Verluste aus dem Wirtschaftsjahr 1936 bei der Veranlagung 1938 so weit nicht abzuziehen sind, als ihnen Gewinne des Wirtschaftsjahrs 1937 gegenüberstehen. Es sollte dadurch vermieden werden, daß dem Steuerpflichtigen gleichzeitig beide Vergünstigungen, d. h. die Bewertungsfreiheit für 1937 und außerdem noch für 1938 der Verlustabzug gewährt werden.

Eine AG hat ihre Rechtsbeschwerde damit begründet, daß dieser Runderlaß im Widerspruch zum Gesetz stehe und die Finanzgerichte nicht binde.

Die Gesellschaft hatte

1936 einen Verlust von rd.	919 000 RM
1937 einen Gewinn von rd.	4 700 000 RM
und 1938 einen Gewinn von rd.	4 694 000 RM.

Sie beantragt den Abzug des Verlustes aus dem Jahr 1936 bei der Veranlagung 1938.

Der RFG hat die Rechtsbeschwerde abgewiesen (Urteil vom 21. November 1939 I 357/39).

Aus der Begründung zum Gesetz zur Änderung des EStG vom 1. Februar 1938 (RGBl I S. 101) ergebe sich, daß nach dem Willen des Gesetzgebers nicht beide Vergünstigungen (Bewertungsfreiheit und Verlustabzug) nebeneinander gewährt werden sollen. „Die Berücksichtigung des Verlustes aus 1936 bei der Veranlagung 1938 trotz vorangegangenen höheren Gewinns in 1937 würde mittelbar eine Rückwirkung des Verlustabzugs auf das Jahr 1937 bedeuten. Diese sollte durch die Übergangsregelung des § 51 EStG ausgeschaltet und der Verlustabzug erst ab 1938 zugelassen werden.“

Der Runderlaß vom 8. März steht somit nicht in Widerspruch zum Gesetz. Er ist sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Körperschaftsteuer zu beachten. Car.

Keine Steuervergünstigung der öffentlichen Sparkassen (§ 19 Absatz 2 Ziffer 1 RStG)

Die Einkünfte der Kreditanstalten des öffentlichen Rechts aus dem langfristigen Kommunalkredit-, Realkredit- und Meliorationskreditgeschäft werden gemäß § 19 Absatz 2 Ziffer 1 RStG 1934 nur mit dem halben Körperschaftsteuersatz besteuert oder, anders ausgedrückt, die Hälfte dieser Einkünfte unterliegt der vollen Körperschaftsteuer.

Im Urteil *REStBl* 1937 S. 958 hat der *RG* entschieden, daß diese Bestimmung auch bei öffentlichen Sparkassen anzuwenden sei.

Der *RG* hat nunmehr im Urteil vom 14. November 1939 I 232/38 seine bisherige Auffassung nicht aufrechterhalten.

Der *RG* hat zunächst die Frage geprüft, ob öffentliche Sparkassen begriffsmäßig zu den öffentlichen Kreditanstalten gerechnet werden können. Für die Vermögenssteuer bejaht er diese Frage, „da sonst die Befreiungsvorschrift des § 8 Absatz 1 Ziffer 4 *EStG* 1934 für diese Sparkassen unnötig gewesen wäre“.

Dagegen sei nach dem Aufbau des *REStG* 1934 eine gleiche Auffassung nicht zwingend notwendig. Es müsse daher untersucht werden, was die Absicht des Gesetzgebers gewesen sei. Es komme also darauf an, ob neben der steuerlichen Vergünstigung der Sparkassen, wonach diese von der Körperschaftsteuer befreit sind, joweit sie der Pflege des eigentlichen Sparverkehrs dienen, auch noch eine Tarifvergünstigung gewährt werden solle.

In der Begründung zu § 19 Absatz 2 Ziffer 1 *REStG* 1934 wird ausgeführt, daß für diese Vergünstigung insbesondere Landschaften und Stadtschaften, Pfandbriefämter, auch Landesbanken und Girozentralen in Betracht kommen. Aus der Nichtausführung der öffentlichen Sparkassen müsse angenommen werden, daß der Gesetzgeber sie in den Kreis dieser Kreditanstalten nicht einbeziehen wollte.

Ferner sei von Bedeutung, daß der Reichsminister der Finanzen Richtlinien für die Feststellung und Ausgliederung des steuerpflichtigen Teils des Gesamtgewinns von öffentlichen Sparkassen erlassen habe, nicht aber für die wesentlich schwierigere Anwendung des § 19 Absatz 2 Ziffer 1 *REStG* 1934.

Daraus müsse der Schluß gezogen werden, daß die Sparkassen nicht auch die Steuerermäßigung des § 19 Absatz 2 Ziffer 1 a. a. O. haben sollen.

Diese Entscheidung ist von großer Bedeutung, weil eine Reihe von Finanzämtern, gestützt auf die bisherige Rechtsprechung, die Auffassung vertreten hat, daß auch für öffentliche Sparkassen die Bestimmung des § 19 Absatz 2 Ziffer 1 gelte. Car.

Flaschen als kurzlebige Wirtschaftsgüter

Im § 51 Absatz 2 *EStG* 1938 ist bestimmt, daß die Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur noch für Wirtschaftsgüter gilt, die vor dem 1. Oktober 1937 bestellt worden sind.

Abweichend von dieser Regelung kann jedoch nach den Veranlagungsrichtlinien für 1937 die Bewertungsfreiheit ohne Rücksicht auf den Zeitpunkt der Bestellung oder der Herstellung weiterhin u. a. in Anspruch genommen werden für alle Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 200 RM nicht überschreiten.

Bei diesen Wirtschaftsgütern muß also geprüft werden:

1. ob sie Teil des Anlagevermögens sind,
2. ob der Anschaffungspreis des einzelnen fabrikneuen Wirtschaftsguts nicht mehr als 200 RM beträgt.

Im Rahmen der Bewertungsfreiheit hat die Behandlung der Bier-, Wein- und Mineralwasserflaschen schon immer eine besondere Rolle gespielt. Der Reichsminister der Finanzen hat, um eine gleichmäßige Behandlung zu gewährleisten, im Runderlaß vom 6. August 1937 S. 1430 B—121 III (*REStBl* 1937 S. 965) bestimmt, daß Flaschen, die beim Verkauf einer Flüssigkeit besonders berechnet werden oder für die ein Flaschenpfand erhoben wird, zum Anlagevermögen zählen, sofern sich der Verkäufer bereit erklärt hat, bei Rückgabe der Flaschen auf deren Bezahlung zu verzichten, den etwa gezahlten Flaschenpreis zurückzuerstatten oder das etwa bestellte Flaschenpfand zurückzuerstatten.

Die Frage, ob derartige Flaschen schon deshalb als kurzlebige Wirtschaftsgüter anzuerkennen sind, weil die Anschaffungskosten der einzelnen Flasche 200 RM nicht übersteigen, oder ob hier nicht die einzelne Flasche, sondern der in dem Betrieb übliche Flaschenbestand maßgebend sein muß, brauchte seinerzeit nicht entschieden zu werden.

Im „Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung“ Band 1 S. 165 hat Staatssekretär Reinhardt bereits zu der Frage Stellung genommen, wie zu verfahren ist, wenn eine Vielheit von Wirtschaftsgütern der gleichen Art im Rahmen des Betriebsvermögens eine Einheit darstellt. Er hat ausgeführt, daß der Begriff der Ganzheit eines Wirtschaftsguts dann gegeben ist, wenn das Wirtschaftsgut nach Art des Betriebs einer selbständigen Nutzung fähig ist. „Daran ändert auch nichts die Tatsache, daß etwa eine Vielheit von Wirtschaftsgütern der

gleichen Art im Rahmen des Betriebsvermögens eine Einheit darstellt.“

Im Urteil vom 28. November 1939 I 394/39 hat der *RG* diese Auffassung bestätigt. Eine GmbH betreibt einen Mineralwasser-Verband. Sie liefert die Mineralwasser unter Berechnung der Flaschen oder gegen Flaschenpfand. Sie verpflichtet sich zur Zurücknahme der Flaschen gegen Erstattung des Preises oder des Pfandes.

Die Vorbehörden haben bei der Körperschaftsteuer 1938 die Bewertungsfreiheit nicht zugelassen, weil nicht die einzelne Flasche, sondern die Gesamtheit der Flaschen als Wirtschaftsgut anzusehen sei. Auch könnten die Flaschen nicht als Gegenstand des Anlagekapitals gelten.

Unter Hinweis auf Reinhardt, „Buchführung, Bilanz und Steuer“, Band I S. 159, führt der *RG* aus, daß die Möglichkeit der Einzelbewertung weg falle, wenn der Gegenstand mit einer anderen Sache derart verbunden wird, daß nur das Sachganze, dessen Teil er ist, der Bewertung fähig sei. Auf die buchmäßige Behandlung komme es dabei nicht an. Die einzelne Flasche sei als besonderes Wirtschaftsgut anzusehen. Auch sei die Frage, ob es sich um Anlagevermögen handle, zu bejahen, wenn die Flaschen mit Flaschenpfand geliefert oder unter Rücknahmeverpflichtung mitverkauft sind. Dadurch will der Unternehmer erreichen, daß die Flaschen wieder seinem Betrieb zur Verfügung gestellt werden. Es handle sich also nicht um Umlaufvermögen, das zum Verkauf bestimmt sei.

Danach sind Wein-, Bier- und ähnliche Flaschen unter den gegebenen Voraussetzungen nach wie vor als kurzlebige Wirtschaftsgüter zu behandeln. Es wird jedoch darauf hingewiesen, daß im Regelfall Sektflaschen nicht zum Anlagevermögen rechnen, da sie im allgemeinen von dem Verkäufer nicht zurückgenommen werden. Car.

Bedeutung freiwilliger eidesstattlicher Versicherungen

Ein Steuerpflichtiger, der von sich aus ohne Aufforderung des Finanzamts eine auf die Höhe seines Umsatzes sich beziehende unrichtige Versicherung an Eides Statt abgegeben hatte, war gemäß § 156 *StGB* wegen Abgabe einer falschen eidesstattlichen Versicherung verurteilt worden. Das Reichsgericht hat dieses Urteil aufgehoben (*RG* vom 26. Oktober 1939 S. D 635/39, *REStBl* 1939 S. 1137).

Nach Meinung des Reichsgerichts ist die Abgabe einer falschen eidesstattlichen Versicherung gegenüber dem Finanzamt nur strafbar, wenn sie auf Verlangen in der vorgeschriebenen Form abgegeben ist, da eine vom Steuerpflichtigen von sich aus ohne Verlangen des Finanzamts abgegebene Versicherung an Eides Statt in ihrer Bedeutung einer sonstigen Erklärung gleichstehe und daher nicht die Rechtswirkungen — also auch nicht die strafrechtlichen Wirkungen — einer auf Verlangen abgegebenen eidesstattlichen Versicherung habe.

Das Reichsgericht begründet diese Rechtsauffassung damit, daß es entsprechend der Stellung der Finanzbehörden im Steuerermittlungsverfahren ganz ins Ermessen des Finanzamts gestellt sei, ob es von der eidesstattlichen Versicherung als Hilfsmittel zur Erforschung der Wahrheit Gebrauch machen und dementsprechend die Abgabe einer solchen Versicherung in der vorgeschriebenen Form verlangen will, daß dagegen der Steuerpflichtige selbst nicht berechtigt sei, durch eine freiwillig abgegebene Versicherung an Eides Statt der Finanzbehörde ein Beweismittel aufzuzwingen. Würde einer von einem Steuerpflichtigen freiwillig abgegebenen eidesstattlichen Versicherung die gleiche Beweiskraft zuerkannt wie einer auf Verlangen der Finanzbehörde in der vorgeschriebenen Form abgegebenen Versicherung an Eides Statt, so würde die Finanzbehörde in die Rolle eines Verteidigers der steuerlichen Belange gedrängt, die entgegengegesetzt wäre der Rolle, die den Finanzbehörden durch die Reichsabgabenordnung bewußt eingeräumt ist, der entsprechend die Finanzbehörde als Herrin des Verfahrens freie Hand haben muß, in welcher Weise und mit welchen Mitteln sie den Sachverhalt aufklären will.

Dieser Standpunkt des Reichsgerichts entspricht dem vom Reichsfinanzhof aufgestellten Grundsatz (vgl. Urteil vom 11. Oktober 1922, *REStBl* 1923 S. 14), daß dem Angebot einer eidesstattlichen Versicherung durch den Steuerpflichtigen keine Bedeutung als Beweismittel zukomme und der Steuerpflichtige kein Recht zur eidesstattlichen Versicherung habe, sondern nur die Auferlegung einer Versicherung an Eides Statt durch die Finanzbehörde als zulässiges Beweismittel in Betracht komme.