

# Deutsche Steuer-Zeitung

und

## Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

17. Februar 1940

Nummer 7

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

Erscheint wöchentlich. Fernruf: 222086,  
222087 u. 222097. Postfachkonto: 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, Woyersstraße 5

### Auflösung stiller Rücklagen und Übertragung auf Ersatzbeschaffungen

Von Regierungsrat Dr. Meuschel, Berlin, Reichsfinanzministerium

#### Inhalt:

1. Rückstellung und Rücklage,
2. Steuerliche Behandlung von stillen Rücklagen,
3. Auflösung stiller Rücklagen bei Tauschgeschäften,
4. Die stillen Rücklagen in den Einkommensteuer-Richtlinien für 1939,
5. Auflösung stiller Rücklagen durch höhere Gewalt,
6. Auflösung stiller Rücklagen durch behördlichen Eingriff,
7. Auflösung stiller Rücklagen durch Maßnahmen auf Grund des Städtebaugesetzes,
8. Auflösung stiller Rücklagen infolge Inanspruchnahme auf Grund des Reichsleistungsgesetzes,
9. Räumungsentfädigungen bei Miet- und Pachtverhältnissen,
10. Auflösung stiller Rücklagen im Umlaufvermögen,
11. Auflösung unzulässiger stiller Rücklagen,
12. Steuerlich begünstigte Rücklagen.

#### 1. Rückstellung und Rücklage

Wir unterscheiden zwischen Rückstellungen und Rücklagen. Wir sprechen von einer Rückstellung, wenn für eine Ausgabe, die wirtschaftlich das abgelaufene Wirtschaftsjahr belastet und deren Größe noch nicht feststeht, ein geschätzter Betrag zurückerstellt wird. Eine Rücklage liegt vor, wenn ein Teil des Gewinns nicht ausgeschüttet, sondern — im Hauptabschluß vom Betriebsvermögen getrennt ausgewiesen — für später zurückerlegt wird. Hinweis auf Reinhardt, Buchführung, Bilanz und Steuern, Bd. 3 S. 158 und folgende. Auch die Rücklage kann bestimmt sein, spätere Ausgaben zu decken. Es handelt sich aber in diesen Fällen — im Gegensatz zu den Rückstellungen — um Ausgaben, die ein kommendes Wirtschaftsjahr belasten.

#### Beispiele für Rückstellungen:

- für einen schwebenden Prozeß,
- für Garantieverpflichtungen aus Geschäften des abgelaufenen Wirtschaftsjahrs,
- für Wiederherstellung einer Sachanlage,
- für eingetretene, aber in ihrem Ausmaß noch nicht feststellbare Kriegsschäden.

#### Beispiele für Rücklagen:

- die offene Reserve bei Kapitalgesellschaften,
- Rücklage für Werkserhaltung,
- Rücklage für unvorhergesehene Fälle,
- Rücklage für zukünftige Kriegsschäden.

Die steuerliche Behandlung der Rückstellungen und der Rücklagen ist verschieden. Rückstellungen sind Betriebsvermögensverminderungen, Rück-

lagen sind Betriebsvermögensumschichtungen. Die Rückstellung vermindert den Gewinn. Die Rücklage muß dem ausgewiesenen Bilanzgewinn hinzuzurechnet werden.

Die Rückstellung und die Rücklage werden in der Bilanz gesondert („offen“) ausgewiesen. Auf die Bezeichnung kommt es nicht an. Es gibt auch Rücklagen, die in der Betriebsvermögensübersicht nicht ausgewiesen werden. Sie werden als stille Rücklagen bezeichnet. Stille Rücklagen können auf verschiedene Weise entstehen. Ein Besitzposten kann unterbewertet oder gar nicht bewertet und ein Schulposten kann überbewertet sein. Es braucht sich dabei nicht um eine bewusste oder gar steuerunehrliche Unterbewertung oder Überbewertung zu handeln. Eine stille Rücklage kann entstehen:

- a) durch die übervorsichtige Bewertung eines Wirtschaftsguts durch den Unternehmer

#### Beispiele:

Die Abschreibungen für Abnutzung oder das Deltredere oder die Gefahr zukünftiger Garantieleistungen werden zu hoch bemessen. — Ein Grundstück ist in der steuerlichen Eröffnungsbilanz für 1925 zu niedrig bewertet worden. — Entgeltlich angeschaffte Wirtschaftsgüter, deren Nutzung sich auf mehr als ein Jahr erstreckt, sind nicht aktiviert worden;

- b) durch die Ausnutzung der durch Gesetz oder Verwaltungsanordnung gewährten Möglichkeiten einer Unterbewertung

#### Beispiele:

Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter, für betriebliche Anlagegüter in der Ostmark oder in den

judendeutschen Gebieten, für alle Wirtschaftsgüter auf Grund des Besitzes von Steuergutscheinen I, Bewertungsfreiheit für Luftschußanlagen oder Sanitätsanlagen;

c) durch die Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse

Beispiele:

Der Börsenkurs von Wertpapieren oder der Grundstückspreis ist gestiegen. Der Kurs einer Währungsschuld ist gesunken. — Ein abgeschriebener Ladenhüter wird infolge Warenverknappung wieder voll verkaufsfähig. — Eine für verloren geglaubte und abgeschriebene Forderung wird nachträglich wieder vollwertig;

d) durch das Verbot des Bilanzansatzes von unentgeltlich entstandenen Wirtschaftsgütern

Beispiele:

In einem Geschäft hat sich ein Geschäftswert gebildet. — Auf einem Grundstück wird ein abbauwürdiges Gesteinsvorkommen entdeckt.

Wegen der verschiedenen Entstehungsarten von stillen Rücklagen Hinweis auf den Aufsatz von Gebhardt in Reinhardt-Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Band 2 S. 108 u. f.

## 2. Steuerliche Behandlung von stillen Rücklagen

Die Behandlung von offenen Rücklagen bereitet keine Schwierigkeiten. Ihre Auflösung stellt in gleicher Weise wie ihre Bildung eine Betriebsvermögensumschichtung dar. Der Gewinn darf dadurch nicht beeinflusst werden.

Anders ist es mit den stillen Rücklagen. Bei ihnen ist zu unterscheiden, ob sie zulässigerweise oder unzulässigerweise gebildet worden sind.

Wird eine stille Rücklage unzulässigerweise, das heißt unter Verstoß gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuerrechts oder des Handelsrechts oder gegen die ordnungsmäßiger Buchführung gebildet, so ist der Bilanzansatz unrichtig. Die Bilanz muß berichtigt werden. Der zurückgelegte Betrag erhöht den Gewinn.

Eine zulässigerweise gebildete stille Rücklage muß erst dann aufgelöst und versteuert werden, wenn der Gewinn verwirklicht ist. Vor diesem Zeitpunkt kann sie unter Umständen aufgelöst werden.

Beispiele:

A. Eine Forderung über 1000 RM ist wegen Zahlungsunfähigkeit des Schuldners auf 800 RM abgeschrieben worden. Wird der Schuldner wieder zahlungsfähig, so kann die Forderung § 6 Ziffer 2 Satz 3 EStG gemäß wieder mit dem höheren Teilwert oder mit einem Zwischenwert zwischen dem höheren Teilwert und dem letzten Bilanzansatz bewertet werden. Ein Zwang zu einer höheren Bewertung als bei dem letzten Bilanzansatz besteht nicht.

B. Die Anschaffungskosten einer Aktie mit einem Nennwert von 1000 RM waren 800 RM. Der Börsenkurs ist auf 60 v. H. gesunken. Die Aktie ist mit 600 RM bewertet worden. Steigt der Börsenkurs auf 110 v. H., so kann die Aktie wieder mit 800 RM bewertet und dadurch die stille Rücklage in Höhe von 200 RM aufgelöst werden. Der darüber hinaus entstandene, noch nicht verwirklichte Gewinn in Höhe von 300 RM darf nicht ausgewiesen werden. Der Unternehmer kann auch den letzten Bilanzansatz von 600 RM weiterführen.

Eine Auflösung aller stillen Rücklagen eines Unternehmens tritt ein, wenn das Unternehmen verkauft oder aufgegeben wird. Der Erwerber eines Betriebs wird bei der Bemessung des Kaufpreises nicht von den Buchwerten, sondern von dem inneren Wert des gesamten Unternehmens ausgehen. Der Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Als Wert des Betriebsvermögens ist dabei bei buchführenden Gewerbetreibenden der Buchwert zur Zeit der Veräußerung anzusetzen. Der Veräußerungsgewinn umfaßt also die stillen

Rücklagen bei den einzelnen Wirtschaftsgütern und darüber hinaus den Mehrwert des Gesamtunternehmens, das heißt den Betriebsbestehenswert.

Der Veräußerungsgewinn ist steuerpflichtig. Er unterliegt aber den ermäßigten Steuerfäßen des § 34 EStG. Veräußerungsgewinne werden demnach als außerordentliche Einkünfte behandelt.

Das gleiche gilt bei der Aufgabe des Gewerbebetriebs. An die Stelle des Veräußerungspreises des Unternehmens tritt die Summe der Veräußerungspreise der einzelnen Wirtschaftsgüter und, soweit die Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen überführt werden, der gemeine Wert. Auch der Gewinn, der sich bei einer Aufgabe ergibt, stellt außerordentliche Einkünfte dar.

Diese Regelung gilt grundsätzlich auch für die Körperschaftsteuerpflichtigen, jedoch mit der Maßgabe, daß dem Körperschaftsteuerrecht eine besondere tarifliche Behandlung der Veräußerungsgewinne oder Aufgabegewinne fremd ist.

Stille Rücklagen können auch bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften aufgelöst werden. Wegen der Frage, ob und inwieweit bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft die stillen Rücklagen aufgelöst werden müssen, Hinweis auf die RFG-Urteile vom 12. Juni 1934, RStVl 1934 S. 1070, und vom 14. September 1935, RStVl 1936 S. 121. Die besonderen steuerlichen Begünstigungen der Umwandlungsgewinne sind für das Altreich gegenstandslos geworden.

Im Gegensatz zu diesen Fällen der Auflösung aller stillen Rücklagen eines Unternehmens stehen die Fälle der Auflösung der stillen Rücklagen bei einzelnen Wirtschaftsgütern. Sie sind eine tägliche Erscheinung in jedem Gewerbebetrieb. In der Regel tritt die Auflösung mit dem Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen ein.

Beispiele:

Eine Ware, ein Grundstück oder ein Wertpapier, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten gestiegen sind, wird mit Gewinn verkauft oder zu privaten Zwecken entnommen. — Eine zweifelhafte und abgeschriebene Forderung geht ein. — Eine Währungsschuld kann infolge Sinkens des Kurses der ausländischen Währung mit einem Betrag getilgt werden, der niedriger ist als der Verfügungsbetrag.

Der Gewinn, der sich aus der Auflösung der stillen Rücklage ergibt, ist laufender Betriebsgewinn. Er unterliegt den allgemeinen Steuerfäßen.

Schwierigkeiten können sich ergeben, wenn das Wirtschaftsgut nur zum Teil aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Es muß dann festgestellt werden, ob und in welcher Höhe für den ausscheidenden Teil eine stille Rücklage bestand. Es wäre unzulässig, eine stille Rücklage, die sich auf das gesamte Wirtschaftsgut erstreckte, in voller Höhe für den verbleibenden Teil des Wirtschaftsguts fortzuführen.

Beispiel:

Ein unbebautes Grundstück steht mit den Anschaffungskosten von 10000 RM zu Buch. Die Hälfte des Grundstücks wird für 7000 RM verkauft. Wenn die Grundstückshälften gleichwertig sind, ist es unzulässig, den verbleibenden Grundstücksteil mit 3000 RM fortzuführen. Die stille Rücklage in Höhe von 2000 RM, die für den ausgeschiedenen Teil bestand, ist aufgelöst und erhöht den Gewinn.

Wenn von Seiten der Steuerpflichtigen handelsrechtlich oft anders verfahren und eine Gewinnverwirklichung erst bei der Veräußerung des restlichen Teils des Wirtschaftsguts angenommen wird, so kann dem steuerlich nicht gefolgt werden. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 11. Oktober 1933, RStVl 1934 S. 142. Behauptet der veräußernde Unternehmer, der Wert der ihm verbleibenden Grundstückshälfte sei kleiner als die Hälfte der Anschaffungskosten, so kann er den niedrigeren Teilwert ansetzen.

### 3. Auflösung stiller Rücklagen bei Tauschgeschäften

Das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen führt in der Regel, aber nicht immer, zu einer Auflösung der stillen Rücklagen und damit zu einer Steuerpflicht. Es gibt mehrere Fälle, in denen es dem Unternehmer gestattet ist, die stillen Rücklagen auf ein anderes Wirtschaftsgut zu übertragen.

Der Reichsfinanzhof hat einige Male bei Tauschgeschäften entschieden, daß eine Gewinnverwirklichung noch nicht mit der Hingabe des Wirtschaftsguts eingetreten sei. Hinweis auf die RFS-Urteile vom 1. März 1933, RStW 1933 S. 427, vom 16. August 1934, RStW 1935 S. 155, vom 12. Dezember 1935, RStW 1936 S. 412 u. a. Es handelt sich dabei um besonders gelagerte Tauschfälle: Tausch von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, Tausch bei Verschmelzung. Ein Grundsatz, daß bei Tauschgeschäften die stillen Rücklagen nicht aufgelöst zu werden brauchen, kann aus ihnen nicht entnommen werden. Der Reichsfinanzhof führt in der Entscheidung vom 16. August 1934 aus, daß eine Gewinnverwirklichung nur dann ausscheidet, wenn der Vorgang in sich nicht abgeschlossen sei, so daß seine Wirkungen einen bestimmten Steuerabschnitt nicht angehen und deshalb für ihn nicht zu berücksichtigen seien. Das wird nur ausnahmsweise der Fall sein. In der Regel führt der Tausch zu einer Auflösung der in dem hingegebenen Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Rücklage. Hinweis auf Gebhardt in Reinhardt-Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Band 1 S. 275.

Der folgende Tatbestand ist bisher (so vom Reichsfinanzhof in dem amtlich nicht veröffentlichten Urteil vom 26. September 1934 — VI A 202/32 — und von Blümich, EStG, 3. Auflage, § 6 Anmerkung 19) ebenfalls als ein Tauschgeschäft angesehen worden, bei dem die stille Rücklage auf das neu eingetauschte Wirtschaftsgut übertragen werden kann:

Ein gebrauchter Kraftwagen wird bei Erwerb eines neuen Kraftwagens in Zahlung gegeben. Der Anrechnungswert des gebrauchten Kraftwagens ist höher als der Buchwert.

Die stille Rücklage in Höhe des Unterschieds zwischen Buchwert und Anrechnungswert kann in diesem Fall nicht auf den neuen Wagen übertragen werden. Es erscheint zunächst zweifelhaft, ob überhaupt ein Tauschgeschäft vorliegt. Von einem Tausch wird man wirtschaftlich nur sprechen können, wenn einigermaßen gleichwertige Wirtschaftsgüter ausgetauscht werden. Ein gebrauchter Wagen und ein neuer Wagen sind weder hinsichtlich des Wertes noch hinsichtlich der Verwendbarkeit im Betrieb gleichwertig. Es ist außerdem das folgende zu beachten: Es besteht im Ergebnis für den Unternehmer kein Unterschied, ob er einen Kraftwagen von A kauft und seinen alten Wagen an A verkauft, oder ob er den Kraftwagen von A unter Anzahlungsgabe des alten Wagens kauft. Ein Rechtsrat des Inhalts, daß stille Rücklagen immer auf Ersatzgegenstände übertragen werden können, besteht nicht. Eine Begünstigung des Kaufs unter Anzahlungsgabe ist nicht veranlaßt. Es muß schließlich noch berücksichtigt werden, daß die stille Rücklage sehr oft durch gesetzliche Maßnahmen (Bewertungsfreiheit) zustande gekommen ist. Diese Maßnahmen bedeuten einen Verzicht auf gegenwärtige Steuereinnahmen in der Erwartung eines Ausgleichs in absehbarer Zukunft. Bei wiederholter Gestattung der Übertragung der stillen Rücklage würde aber die Besteuerung auf unabsehbare Zeit hinausgeschoben werden. Das verbietet die Rücksicht auf den Reichshaushalt und der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Der Reichsfinanzhof hat in einem Urteil vom 2. November 1938, RStW 1939 S. 116, die Übertragung stiller Rücklagen auch in dem folgenden Fall zugelassen: Ein Unternehmer hatte fest verzinsliche Wertpapiere aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen übernommen und Wertpapiere von gleicher Art und von gleichem Wert aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen

überführt. Der Reichsfinanzhof hat zur Begründung auf die Volksschauung und auf § 1 EStAnpG hingewiesen. Das Urteil kann auf andere Fälle einer Privatentnahme unter gleichzeitiger Vornahme einer Neueinlage nicht angewendet werden. Wenn z. B. Grundstücke oder Waren oder Aktien miteinander ausgetauscht werden, so gelten für die Bewertung der Privatentnahmen und der Neueinlagen die Bestimmungen des § 6 Ziffern 4 und 5 EStG. Es tritt somit eine Gewinnverwirklichung hinsichtlich der entnommenen Wirtschaftsgüter ein.

### 4. Die stillen Rücklagen in den Einkommensteuer-Nichtlinien für 1939

Die EStN für 1939 enthalten im Abschnitt 9 die wichtigsten Fälle, in denen stille Rücklagen auf Ersatzgegenstände übertragen werden können. Es sind das die Fälle der Auflösung von stillen Rücklagen durch:

- a) höhere Gewalt (Hinweis auf Abschnitt 5),
- b) behördlichen Eingriff (Hinweis auf Abschnitt 6) mit besonderer Berücksichtigung
  - aa) der Enteignung auf Grund des Städtebaugesetzes (Hinweis auf Abschnitt 7) und
  - bb) der Inanspruchnahme auf Grund des Reichsleistungsgesetzes (Hinweis auf Abschnitt 8).

Der Abschnitt 10 der EStN für 1939 behandelt die Mängelentschädigungen bei Miet- und Pachtverhältnissen (Hinweis auf Abschnitt 9).

Alle diese Fälle haben gemeinsam, daß die stille Rücklage gegen den Willen des Steuerpflichtigen aufgelöst wird. Voraussetzung der (gegenwärtigen) Nichtbesteuerung der stillen Rücklage ist, daß der Steuerpflichtige für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut ein Ersatzgut beschafft. Die Regelung ist im übrigen für die verschiedenen Fälle nicht einheitlich.

### 5. Auflösung stiller Rücklagen durch höhere Gewalt

Der Reichsfinanzhof hat schon seit vielen Jahren (Hinweis auf die Urteile vom 2. April 1930, RStW 1930 S. 313, vom 22. November 1933, RStW 1934 S. 430, und vom 20. Dezember 1933, RStW 1934 S. 432) anerkannt, daß die Besteuerung des Buchgewinns, der sich bei buchführenden Steuerpflichtigen ergibt, wenn die Entschädigung für ein abgebranntes Wirtschaftsgut größer ist als der Buchwert, eine Härte darstellen würde. Die Versicherungsgesellschaft zahlt die Entschädigung nicht, um den Steuerpflichtigen zu bereichern, sondern um ihm die Wiederherstellung des alten Zustands zu ermöglichen. Die Besteuerung des Buchgewinns würde diese Absicht zum Teil vereiteln. Die Grundsätze dieser Rechtsprechung gelten für alle Fälle der höheren Gewalt, also insbesondere für Explosionen, Überschwemmungen, Schiffsuntergang, Verkehrsunfall u. dgl. Voraussetzung ist, daß ein Ersatzgegenstand beschafft wird, auf den die stille Rücklage übertragen wird.

Die stille Rücklage besteht in dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem Betrag der Entschädigung für das vernichtete Wirtschaftsgut. Entschädigungen für mit den Unglücksfällen zusammenhängende andere Schäden sind nicht Entschädigungen für das Wirtschaftsgut selbst.

Beispiel:

Das Betriebsgrundstück eines Einzelhändlers, das mit 35 000 RM zu Buch stand, brennt ab. Der Unternehmer erhält für das Gebäude eine Entschädigung von 50 000 RM. Es werden außerdem gezahlt 3 000 RM für den mittelbaren Brandschaden (Schuttaufräumung usw.), 20 000 RM für die verbrannte Einrichtung und das Warenlager und 6 000 RM als Entschädigung für den Verlust, der sich durch die Unterbrechung des Geschäftsbetriebs ergibt. Als aufgelöste stille Rücklage des Grundstücks sind nur 15 000 RM anzusehen.

Wird ein Ersatz für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut nicht beschafft, so ist die stille Rücklage steuer-

pflichtig. Unernfalls hat der Unternehmer die Möglichkeit, die stille Rücklage auf das Ersatzwirtschaftsgut zu übertragen. Als Ersatzwirtschaftsgut ist aber nicht jedes Wirtschaftsgut anzusehen, das aus den Mitteln der Entschädigung beschafft worden ist. Es muß wirtschaftlich und technisch die gleiche Aufgabe erfüllen wie der ausgeschiedene Gegenstand. Außerdem muß seine Beschaffung für die Fortführung des Betriebs in unveränderter Form erforderlich sein. Es braucht nicht der gleiche Gegenstand zu sein. Technische Fortschritte können berücksichtigt werden. Es kann auch ein Ersatzgegenstand beschafft werden, dessen Wert größer oder kleiner ist als der des alten Gegenstands.

Beispiele:

- A. Eine Mühle brennt ab. Wenn der Unternehmer mit der Entschädigung eine Ziegelei kauft, so liegt eine Ersatzbeschaffung nicht vor.
- B. Das Grundstück eines großstädtischen Textilgeschäfts brennt ab. Der Unternehmer baut das abgebrannte Gebäude gleichartig und gleichwertig wieder auf. Das Gebäude wird an ein anderes Unternehmen vermietet. Eine Ersatzbeschaffung liegt nicht vor, weil der Betrieb nicht in unveränderter Form fortgeführt wird.
- C. Die Kesselanlage einer Fabrik explodiert. Die Entschädigung wird zur Errichtung einer elektrischen Stromerzeugungsanlage verwendet. Wenn die neue Anlage die gleichen Aufgaben erfüllt wie die alte Anlage, handelt es sich um eine Ersatzbeschaffung.

Die Übertragung der stillen Rücklage führt dazu, daß das Ersatzwirtschaftsgut in der Vermögensübersicht mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich des Betrags anzusehen ist, um den die Entschädigung den letzten Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts übersteigt. In der Regel werden die Anschaffungskosten des neuen Gegenstands höher sein als die aufgelöste stille Rücklage des alten Wirtschaftsguts. Es kann aber auch vorkommen, daß die Anschaffungskosten niedriger sind. In diesem Fall kann die stille Rücklage nicht in voller Höhe auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden, weil sich sonst ein Minusbetrag für das Ersatzwirtschaftsgut ergeben würde. Der Ersatzgegenstand muß mindestens mit einem Merkposten (1 RM) erscheinen. Der Unterschiedsbetrag zwischen der stillen Rücklage und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzüglich des Merkpостens erhöht den Gewinn.

Beispiel:

Der Buchwert eines abgebrannten Gebäudes betrug 30 000 RM, die Brandentschädigung 70 000 RM, die stille Rücklage somit 40 000 RM. Wenn die Herstellungskosten des neuen Gebäudes 90 000 RM betragen, so ist es mit (90 000 RM — 40 000 RM =) 50 000 RM anzusetzen. Betragen die Herstellungskosten 50 000 RM, so ist das neue Gebäude mit 10 000 RM anzusetzen. Betragen sie 35 000 RM, so kann die stille Rücklage nicht voll übertragen werden. Das neue Grundstück ist dann mit 1 RM in der Vermögensübersicht fortzuführen. In Höhe von 5 001 RM wird die stille Rücklage aufgelöst und erhöht den Gewinn.

Diese Grundsätze gelten entsprechend auch für den Fall des Teilverlusts (Hinweis auf Abschnitt 2 am Ende). Wenn z. B. von einem Gebäude, das mit 50 000 RM zu Buch steht, die Hälfte abbrennt, die Entschädigung 35 000 RM und die Wiederaufbaukosten 45 000 RM betragen, so ist das neue Gebäude mit 60 000 RM anzusetzen (Wert der unbeschädigten Hälfte = 25 000 RM, Wert der erneuerten Hälfte abzüglich der übertragenen stillen Rücklage in Höhe von 10 000 RM = 35 000 RM).

Der neue Buchwert des Ersatzgegenstands stellt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinn des § 7 EStG dar. Die Absetzungen für Abnutzung können also nur von den um die stille Rücklage verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechnet werden.

Die Ersatzbeschaffung für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut wird oft nicht sofort möglich sein. Die stille Rücklage müßte deshalb aufgelöst und versteuert

werden. Das würde unbillig sein, weil die Verzögerung der Ersatzbeschaffung vom Unternehmer meist nicht gewollt ist. Die EStM lassen in diesem Fall zu, daß in der Vermögensübersicht ein Schuldposten in der Höhe eingesetzt wird, in der die Übertragung der stillen Rücklage voraussichtlich möglich sein wird. In der Regel werden die Kosten der Ersatzbeschaffung größer sein als die stille Rücklage des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts. Es wird also meist der gesamte Buchgewinn zurückgelegt werden können. Voraussetzung ist aber, daß die Ersatzbeschaffung im Laufe des nächsten Wirtschaftsjahrs in sicherer Aussicht steht. Wenn die Ersatzbeschaffung infolge der Kriegsverhältnisse ohne Verschulden des Unternehmers weiter hinausgeschoben werden muß, kann im einzelnen Fall diese Frist verlängert werden.

Beispiel:

Ein Schiff ist durch Havarie im Sommer 1939 verloren gegangen. Der Buchwert war 1 Million RM. Die Versicherungsentschädigung betrug 1 800 000 RM. Der Unternehmer hat ein neues (kleineres) Schiff bestellt, das voraussichtlich 1 500 000 RM kosten wird. Infolge des Kriegsausbruchs ist die Fertigstellung des Schiffs hinausgeschoben worden. Der Reeder konnte am 31. Dezember 1939 eine steuerfreie Rücklage für den Ersatzbau in Höhe von 800 000 RM machen. Kann das Ersatzschiff Ende 1940 noch nicht fertiggestellt werden, so wird die Rücklage auch über den 31. Dezember 1940 hinaus unbedenklich weitergeführt werden können.

## 6. Auflösung stiller Rücklagen durch behördlichen Eingriff

Stille Rücklagen eines Wirtschaftsguts können auch dann in Erscheinung treten, wenn das Wirtschaftsgut infolge eines behördlichen Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Der wichtigste Fall ist die Enteignung. Der Reichsfinanzhof hat in seinem Urteil vom 3. August 1938 (RStW 1938 S. 964) anerkannt, daß im Fall einer Betriebsverlegung unter behördlichem Zwang die von ihm aufgestellten Grundsätze über die Besteuerung der Brandentschädigungen angewendet werden können. Die EStM für 1939 haben diese Rechtsprechung im Abschnitt 9 übernommen.

Die Auflösung stiller Rücklagen durch behördliche Eingriffe hat in den letzten Jahren und in der Gegenwart einen sehr großen Umfang angenommen. Die öffentliche Hand hat zur Erfüllung ihrer Aufgaben, insbesondere auf dem Gebiet der Wehrhaftmachung (Bau von Kasernen, Anlage von Flugplätzen und Truppenübungsplätzen), des Verkehrs (Reichsautobahnen, Bahnhof- und Hafenerweiterungen) und des Städtebaus in außerordentlichem Maß bebaut und unbebauten Gelände in Anspruch genommen. Es sind davon gewerbliche und landwirtschaftliche Betriebe betroffen worden. Die Regelung der EStM für 1939 gilt deshalb für alle Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn auf Grund einer Buchführung mit Bestandsvergleich ermitteln. Hinweis auf Abschnitt 29 Absatz 2 der EStM für 1939.

Das Wirtschaftsgut muß nicht auf Grund eines förmlichen Enteignungsverfahrens aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedene sein. Ein Ausschneiden infolge behördlichen Eingriffs ist schon dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige nach den Umständen des Falls der Ansicht sein konnte, daß er im Fall der Verweigerung des Verkaufs auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen zu einer Abtretung hätte gezwungen werden können. Die Annahme muß aber begründet sein und die Gefahr der Enteignung muß unmittelbar bevorstehen. Insbesondere wird es erforderlich sein, daß die Anregung zur Abtretung von der Behörde ausgegangen ist. Unernfalls handelt es sich um eine freiwillige Veräußerung und die aufgelösten stillen Rücklagen sind nach den allgemeinen Grundsätzen zu versteuern.

Beispiel:

Ein Unternehmer erfährt, der Güterbahnhof in A werde demnächst erweitert. Er verkauft seinen in der Nähe gelegenen Lagerplatz an die Reichsbahn. Die Erweiterung ist zwar in Aussicht genommen, aber noch nicht beschlossen. Der Gewinn aus der Grundstücksveräußerung kann nicht auf ein Ersatzgrundstück übertragen werden.

Die stille Rücklage besteht im Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem Betrag der Entschädigung für das enteignete Wirtschaftsgut. Die Enteignung von Grundstücken wird oft eine Betriebsverlegung zur Folge haben. Es werden deshalb in der Regel in der Entschädigungssumme auch Beträge für die Umzugskosten, für den während des Umzugs entgehenden Gewinn oder für den an das alte Grundstück gebundenen Kundenkreis und für ähnliche Umstände enthalten sein. Diese besonderen Entschädigungen gehören nicht zu der Entschädigung für das enteignete Grundstück. Sie können deshalb nicht als stille Rücklage des alten Wirtschaftsguts auf das neue Wirtschaftsgut übertragen werden. Der Gewinn des oder der nächsten Wirtschaftsjahre wird durch die tatsächlichen Umzugskosten, durch die Betriebsunterbrechung und durch den Verlust des Kundenkreises vermindert. Die zum Ausgleich dieser Verluste gezahlten Beträge sind deshalb als Betriebsvermögenserhöhungen zu erfassen.

Die Ausführungen im vorangehenden Abschnitt über das Wesen des Ersatzwirtschaftsguts, über die Übertragung der stillen Rücklagen und über den Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung gelten auch für den Fall der Enteignung. Eine Ersatzbeschaffung mußte z. B. in dem folgenden Fall verneint werden: Ein Unternehmer hatte ausländische Wertpapiere in seinem Betriebsvermögen, deren Buchwert weit unter dem Kurswert lag. Der Unternehmer mußte diese Wertpapiere auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen über Ablieferungspflicht ausländischer Wertpapiere der Reichsbank zum Verkauf anbieten. Er behielt den Erlös in seinem Betriebsvermögen und legte ihn in inländischen Wertpapieren und in Grundstücken an. Er verlangte die Übertragung des Buchgewinns auf die neu angeschafften Wirtschaftsgüter. Der Antrag mußte abgelehnt werden. Der Verkauf ist zwar durch einen behördlichen Eingriff veranlaßt worden. Die neuen Wirtschaftsgüter erfüllen aber nicht die gleiche Aufgabe wie die ausgeschiedenen, und vor allem hätte der Betrieb auch ohne die Ersatzbeschaffung in unveränderter Form weitergeführt werden können. Hinweis auf Abschnitt 5 Absatz 3.

Zwei wichtige Fälle behördlicher Eingriffe sind in besonderen Erlassen behandelt. Es handelt sich um die Inanspruchnahme von Grundstücken auf Grund des Gesetzes über die Neugestaltung deutscher Städte (Städtebaugesetz vom 4. Oktober 1937, RGBl I S. 1054) und um die Inanspruchnahme von beweglichen Gegenständen auf Grund des Reichsleistungsgesetzes vom 1. September 1939 (RGBl I S. 1645). Die EStR für 1939 weisen auf die diesbezüglichen Erlasse des Reichsministers der Finanzen vom 24. Juni 1939 (MStBl 1939 S. 769) und vom 22. Dezember 1939 (MStBl 1940 S. 1) ausdrücklich hin. Die besondere Regelung dieser Fälle wird also durch die allgemeine Regelung der Übertragung von stillen Rücklagen auf Ersatzbeschaffungen nicht berührt.

#### 7. Auflösung stiller Rücklagen durch Maßnahmen auf Grund des Städtebaugesetzes

Voraussetzung für Anwendung des oben bezeichneten Erlasses ist, daß

- a) die Abtretung des Grundstücks im Rahmen von Maßnahmen auf Grund des Städtebaugesetzes erfolgt;
- b) das Grundstück zu einem „Verein“ im Sinn des Städtebaugesetzes gehört. Ist ein Verein noch nicht gebildet, so kann die mit der Durchführung der städtebaulichen Maßnahmen beauftragte Dienststelle bescheinigen, daß der Erwerb der Grundstücke zur Durchführung dieser Maßnahmen erforderlich ist und daß für die Grundstücke ein Verein gebildet werden wird;
- c) das Grundstück innerhalb eines bestimmten Zeitraums enteignet oder verkauft wird. Im einzelnen Hinweis auf Abschnitt 1 des Städtebauerlasses.

Die besondere Regelung für die auf Grund des Städtebaugesetzes aufgedeckten stillen Rücklagen besteht in folgendem:

- a) Im Fall der Brandentschädigung oder der Enteignung ist die stille Rücklage, die auf das Ersatzwirtschaftsgut nicht übertragen werden kann, weil die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzgrundstücks niedriger sind als der Buchgewinn, voll steuerpflichtig. Auch im Fall des Städtebaugesetzes wird der Buchgewinn, soweit er die Kosten des Ersatzgrundstücks übersteigt, besteuert, aber nur mit 10 v. H. Das gilt auch, wenn ein Ersatz überhaupt nicht beschafft wird.

#### Beispiel:

Der Buchwert eines im Zug der Neugestaltung der Reichshauptstadt enteigneten Betriebsgrundstücks beträgt 30 000 RM. Die Entschädigung beträgt 50 000 RM. Kostet das Ersatzgrundstück 80 000 RM, so ist der Buchgewinn in Höhe von 20 000 RM zu übertragen, so daß das Ersatzgrundstück mit 60 000 RM anzusehen ist. Kostet das Ersatzgrundstück 40 000 RM, so ist es mit 20 000 RM anzusehen. Kostet es 8 000 RM, so ist es mit 1 RM anzusehen, die restlichen 11 999 RM der aufgelösten stillen Rücklage sind mit 10 v. H. zu versteuern. Wird ein Ersatzgrundstück nicht beschafft, so ist der gesamte Buchgewinn mit 10 v. H. zu versteuern.

- b) Nach den EStR für 1939 kann die Ersatzbeschaffung bis zum Ende des nächsten Wirtschaftsjahrs hinausgeschoben werden. Hinweis auf Abschnitt 5 am Ende. Nach dem Städtebauerlaß ist die Zurücklegung des Buchgewinns spätestens nach Ablauf von zwei Jahren nach erfolgter Veräußerung oder Enteignung aufzulösen.

Der Städtebauerlaß spricht nicht ausdrücklich davon, daß seine Regelung nur für buchführende Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und selbständig Tätige gilt. Das ergibt sich jedoch daraus, daß von der Anwendung der Brandentschädigungsgrundsätze, von Buchwert, Buchgewinn, Hauptabschlussbilanz, Einlegung eines Schuldpostens usw. gesprochen wird. Wird z. B. ein Grundstück, das nicht zu einem Betriebsvermögen gehört, innerhalb von zwei Jahren nach der Anschaffung veräußert, so wird die Steuerpflicht, die sich § 23 EStG gemäß ergibt (Spekulationsgeschäft), durch die Bestimmungen des Städtebauerlasses nicht berührt.

#### 8. Auflösung stiller Rücklagen infolge Inanspruchnahme auf Grund des Reichsleistungsgesetzes

Das Reichsleistungsgesetz, das aus dem früheren Wehrleistungsgesetz vom 13. Juni 1938 (RGBl I S. 887) hervorgegangen ist, bestimmt die Leistungen, die von den Bedarfsstellen (das sind die Dienststellen der Wehrmacht oder andere staatliche oder mit staatlichen Aufträgen betraute Stellen) in Anspruch genommen werden können. Der Kreis dieser Leistungen ist außerordentlich umfangreich. Die Bedarfsstellen können fordern: die Gestattung des Gebrauchs von Sachen, die Übertragung von Rechten an beweglichen Sachen, den Abschluß bestimmter Rechtsgeschäfte über bewegliche Sachen, die Beschaffung, Einlagerung, Erzeugung oder Herstellung bestimmter Sachen, die Gewährung von Unterkunft und Verpflegung, die Abgabe von Futter- oder Betriebsstoffen, die Benutzung von Grundstücken, die Mitbenutzung von Werkstätten, die Überlassung von Gegenständen, die Ausführung von Beförderungen usw. Die Leistungen können erzwungen werden. Die Bedarfsstelle kann die Beschlagnahme anordnen.

Der oben (im letzten Absatz von Abschnitt 6) bezeichnete Erlaß vom 22. Dezember 1939 betrifft nur einen kleinen Teil dieser Leistungen, und zwar die im § 15 des Reichsleistungsgesetzes bezeichneten Leistungen. Danach müssen Reit-, Zug- und Tragtiere, Hunde und Vriestauben, Land-, Luft- und Wasserfahrzeuge aller Art, Nachrichtsmittel, die zum Gebrauch der bezeichneten Sachen notwendigen Ausrüstungsstücke, Ersatzteile und Betriebsstoffe und sonstige bewegliche

Sachen, die den Bedürfnissen der Bedarfstelle dienen, von den Eigentümern auf Anforderung der Bedarfstelle überlassen werden. Die Gegenstände können zur Benutzung und zur Verfügung in Anspruch genommen werden. Im ersten Fall verbleiben die Gegenstände im Eigentum des Leistungsverpflichteten, im zweiten Fall gehen sie in das Eigentum der Bedarfstelle über (Miete — Kauf). In beiden Fällen wird eine Vergütung gewährt. Bei Finanzanspruchnahme zur Benutzung kann dem Eigentümer neben der Vergütung eine Entschädigung gewährt werden. Die Vergütungen und die Entschädigungen für Wirtschaftsgüter, die zu einem Betriebsvermögen gehören, sind Betriebseinnahmen.

Gerade bei den bezeichneten Wirtschaftsgütern werden oft stille Rücklagen gegeben sein. Es handelt sich dabei oft um kurzlebige Wirtschaftsgüter, für die die Bewertungsfreiheit in Anspruch genommen werden konnte. Außerdem sind bei diesen Gegenständen die Abschreibungsätze von den Finanzämtern in der Regel großzügig anerkannt worden. Wenn diese Wirtschaftsgüter von der Bedarfstelle zur Verfügung in Anspruch genommen werden, also aus dem Betriebsvermögen auszuschneiden, so ergeben sich durch die Vergütungen in vielen Fällen Buchgewinne. Die buchführenden Land- und Forstwirte, Gewerbetreibenden und selbstständig Tätigen können diese Buchgewinne auf ein Ersakwirtschaftsgut übertragen. Das ist in der Regel zurzeit nicht möglich, weil die Beschaffung z. B. von Kraftfahrzeugen und Pferden auf Schwierigkeiten stößt. Der Erlaß bestimmt für diesen Fall (Abschnitt II 1 b Absatz 2), daß der Buchgewinn, das heißt der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Vergütung, zunächst steuerfrei zurückgelegt werden kann. Es handelt sich dabei nicht um eine Rückstellung, sondern um eine Rücklage, die bestimmt ist, spätere Ausgaben zu decken, und die nur aus Billigkeitsgründen als Betriebsvermögen z. B. zur Verminderung behandelt wird. Hinweis auf Abschnitt 1.

Diese Rücklagen für Ersatzbeschaffung sind im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung aufzulösen. Wird ein Ersatz nicht beschafft, so kann die Rücklage bis zu dem Zeitpunkt fortgeführt werden, in dem eine Ersatzbeschaffung nach Lage der allgemeinen Verhältnisse möglich ist. Der Reichsminister der Finanzen hat sich die Bestimmung dieses Zeitpunkts vorbehalten. Ist auch bis zu diesem Zeitpunkt ein Ersatz nicht beschafft worden, so muß angenommen werden, daß der Unternehmer ein Ersakwirtschaftsgut nicht beschaffen will. Die Rücklage muß spätestens in dem vom Reichsminister der Finanzen bestimmten Zeitpunkt aufgelöst werden. Sie erhöht dann den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahrs. Im Gegensatz zu der Regelung bei der Behandlung der Brandentschädigung wird aber die Absicht einer Ersatzbeschaffung zunächst unterstellt.

#### Beispiel:

Ein Gewerbetreibender hat einen Personenkraftwagen am 1. Juli 1937 für 5 000 RM erworben und ihn am 31. Dezember 1937 auf 1 Reichsmark abgeschrieben. Der Wagen wird im September 1939 von einer Bedarfstelle zur Verfügung in Anspruch genommen. Die Veräußerung beträgt 2 500 RM. Der Unternehmer kann zum 31. Dezember 1939 eine steuerfreie Rücklage von 2 499 RM bilden. Erwirbt er im Juni 1941 einen anderen Personenkraftwagen für 4 000 RM, so sind als Anschaffungskosten nur 1 501 RM anzusetzen. Das sind die um die aufgelöste Rücklage herminderten tatsächlichen Anschaffungskosten. Am 31. Dezember 1941 ist der Wagen — bei Unterstellung einer fünfjährigen Nutzungsdauer — mit 1 501 RM —  $(\frac{1}{2} \times \frac{1}{5} \times 1 500 \text{ RM}) = 1 351 \text{ RM}$  anzusetzen.

Würde der Reichsminister der Finanzen den 31. Dezember 1941 als letzten Zeitpunkt für die Ersatzbeschaffung bestimmen haben und es wäre bis zu diesem Tag ein Ersatz nicht beschafft worden, so würde sich der Gewinn des Wirtschaftsjahrs 1941 um die aufgelöste Rücklage von 2 499 RM erhöhen.

Die Beschaffung eines Ersatzgegenstands wird, soweit sie überhaupt möglich ist, auch hinsichtlich der Auswahl

des Gegenstands während des Kriegs oft auf Schwierigkeiten stoßen. Viele Unternehmer werden gezwungen sein, sich während der Kriegsdauer mit einem Gegenstand zu behelfen, der nicht als vollwertiger Ersatz des Gegenstands anzusehen ist. In diesen Fällen wird man dem Unternehmer die Wahl lassen, ob er den beschafften Gegenstand als Ersatz für den ausgeschiedenen Gegenstand ansehen will, oder ob er die stille Rücklage bis zur Beschaffung eines endgültigen Ersatzes weiterführen will.

#### Beispiel:

Ein Unternehmer hat Ende 1938 ein dreijähriges Pferd für 1 000 RM erworben. Das Pferd wird im August 1939 von der Bedarfstelle zur Verfügung in Anspruch genommen. Die Vergütung beträgt 1 500 RM. Der Unternehmer erwirbt kurze Zeit darauf ein zwanzigjähriges Pferd für 300 RM. Der Unternehmer kann den Buchgewinn auf das neue Pferd übertragen. Das Pferd ist dann mit 1 Reichsmark in die Bilanz einzusetzen. Der Unternehmer kann aber auch das Pferd mit den Anschaffungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, bemerten und die aufgedeckte stille Rücklage in Höhe von 500 RM so lange fortführen, bis er für das ausgeschiedene Pferd einen vollwertigen Ersatz erhält.

Dasselbe würde gelten, wenn z. B. ein von der Wehrmacht in Anspruch genommener Lastkraftwagen während der Kriegsdauer zur Benzinersparnis durch einen Dreiradlieferwagen ersetzt wird.

Die Finanzanspruchnahme auf Grund des Reichsleistungsgesetzes kann dann zu einer besonderen Härte führen, wenn der Steuerpflichtige durch die zur Verfügungstellung des Gegenstands verhindert wird, von der ihm zustehenden Abschreibungs- oder Bewertungs-freiheit Gebrauch zu machen. Die Abschreibungs-freiheit ist insbesondere in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten von großer Bedeutung. Die Bewertungs-freiheit § 6 Ziffer 1 Satz 4 EStG gemäß gilt für das gesamte Reichsgebiet in dem im Abschnitt 13 der EStM für 1939 bezeichneten Umfang, also insbesondere für bestimmte Lastkraftwagen, Traktoren, Omnibusse und dergleichen. Wenn ein Wirtschaftsgut, für das von der Bewertungs- oder Abschreibungs-freiheit Gebrauch gemacht werden könnte, vor Ablauf des Wirtschaftsjahrs, in dem es geliefert oder hergestellt worden ist, von der Bedarfstelle in Anspruch genommen wird, so kann der Unternehmer die Abschreibung in der Hauptabschlussbilanz nicht mehr vornehmen. Er wäre also doppelt geschädigt: er verliert das Wirtschaftsgut und er kann die ihm in Aussicht gestellte steuerliche Veräußerung, die möglicherweise für seine Bestellung ausschlaggebend war, nicht ausnutzen.

Der Reichsminister der Finanzen wird, um diese Härte zu beseitigen, demnächst das folgende bestimmen: Die Steuerpflichtigen können in Höhe der Vergütung für die Finanzanspruchnahme eine steuerfreie Rücklage bilden. Diese darf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht übersteigen. Sie ist getrennt auszuweisen. Die Rücklage ist im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung für das zur Verfügung in Anspruch genommene Wirtschaftsgut aufzulösen; spätestens muß das am Schluß des Wirtschaftsjahrs geschehen, in dem nach Lage der allgemeinen Verhältnisse eine Ersatzbeschaffung möglich war. Der Reichsminister der Finanzen hat sich die Bestimmung dieses Zeitpunkts vorbehalten. Auf das zu diesem Zeitpunkt angefallene Ersakwirtschaftsgut ist im Jahr der Anschaffung auf Grund der Bewertungs-freiheit eine Abschreibung in Höhe der aufgelösten Rücklage zu machen.

Die Auswirkungen dieser Regelung ergeben sich aus dem folgenden Beispiel:

Ein Unternehmer hat im Frühjahr 1939 einen Lastkraftwagen für 10 000 RM geliefert erhalten. Der Wagen wird im Herbst 1939 eingezogen. Die Vergütung beträgt 8 500 RM. Er kann am 31. Dezember 1939 eine Rücklage von 8 500 RM bilden. Es ergibt sich also steuerlich das gleiche, als wenn er den Wagen behalten und voll abgeschrieben hätte. Im Dezember 1941 erhält er einen anderen Lastkraftwagen, für den

er 11 000 RM aufwenden muß. Die Rücklage ist aufzulösen. Als Anschaffungskosten des neuen Wagens sind (11 000 RM — 8 500 RM =) 2 500 RM anzusetzen. Die Übertragung der gesamten Rücklage auf das Erbschaftsgut im Wirtschaftsjahr der Erbschaftsbeschaffung ist vorgeschrieben. Sie kann nicht auf mehrere Jahre verteilt werden.

## 9. Räumungsschädigungen bei Miet- und Pachtverhältnissen

Der Städtebauerlaß betrifft nur die Entschädigungen für die Enteignung oder den Verkauf von Grundstücken. Es können auch auf Grund des Städtebaugesetzes Verlegungen von Betrieben erforderlich werden, die in gemieteten Grundstücken arbeiten.

Die EStM für 1939 behandeln in einem besonderen Abschnitt (Abschnitt 10) die Frage, wie die Räumungsschädigungen steuerlich zu behandeln sind, die an Gewerbetreibende und selbständig Tätige für die vorzeitige Beendigung von Miet- und Pachtverhältnissen auf Grund des Städtebaugesetzes gezahlt werden. Soweit die Räumungsschädigungen für körperliche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Einbauten, Umbauten) gezahlt werden, gelten die oben dargestellten Grundätze für die Übertragung von stillen Rücklagen auf Erbschaftsgüter. Andere Entschädigungen sind nach den allgemeinen Grundätzen zu behandeln.

### Beispiel:

Ein Unternehmer muß sein Ladengeschäft, das er in einem zum Abbruch bestimmten Gebäude hatte, verlegen. Er erhält eine Entschädigung von 12 000 RM, die sich aus den folgenden Einzelbeträgen zusammensetzt: 7 000 RM für die Ladeneinrichtung, die Eigentum des Betriebsinhabers ist und nicht weiter verwendet werden kann, 3 000 RM für die Umzugskosten und für den Verdienstausfall während des Umzugs, 2 000 RM für den Geschäftswert und Kundentkreis. Die Ladeneinrichtung stand mit 4 500 RM zu Buch. Die Anschaffungskosten der Ladeneinrichtung in einem anderen Grundstück betragen 8 000 RM. Die aufgedeckte stille Rücklage von 2 500 RM kann auf die neue Einrichtung übertragen werden, so daß sie nur mit 5 500 RM anzusetzen ist. Dieser Betrag ist auch der Ausgangswert für die zukünftigen Absetzungen für Abnutzung. Die außerdem gezahlten 3 000 RM und 2 000 RM erhöhen den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahrs, soweit sie nicht durch die Kosten des Umzugs aufgehoben worden sind.

Würde der Unternehmer den Betrieb nicht fortführen, so ist der Geschäftsaufgabegewinn unter Einrechnung der gezahlten Gesamtschädigung zu ermitteln. Er ist §§ 16 und 34 EStG gemäß als außerordentliche Einkünfte zu behandeln.

## 10. Auflösung stiller Rücklagen im Umlaufvermögen

Es ist bei den bisherigen Ausführungen nicht unterschieden worden, bei welcher Art von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens die stillen Rücklagen bestanden. Im folgenden soll untersucht werden, ob und inwieweit die Behandlung eine verschiedene ist, je nachdem, ob es sich um Anlagegüter oder um Umlaufgüter handelte. Der Fall des Tauschs kann dabei ausscheiden, weil hier die Übertragung der stillen Rücklage nur sehr selten möglich ist.

Für den Fall der höheren Gewalt hat der Reichsfinanzhof in einem Urteil vom 10. August 1938 (RStM 1938 S. 914) entschieden, daß die Grundätze über die Behandlung der Brandentschädigungen nicht auf das Anlagevermögen beschränkt seien. Der Steuerpflichtige hatte für sein verbranntes Warenlager eine Versicherungsschädigung erhalten und hatte in der Bilanz einen Schuldposten (Rücklage für Wiederbeschaffung) eingelebt. Der Reichsfinanzhof führt aus, daß die Volkswirtschaft in dem Verbrennen eines Warenlagers nicht einen Umschlag, sondern eine Vernichtung sehe. Zu einer Beschränkung der Übertragbarkeit der stillen Rücklage auf ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens liege kein Grund vor.

Für den Fall der Enteignung ist ein Urteil nicht ergangen. Da es sich hier meist um Anlagegüter (Grundstücke) handeln wird, spielt die Frage keine große Rolle. Es sei aber an den folgenden Fall gedacht: Das Grundstück eines Grundstücksmaklers, das zu seinem Umlaufvermögen gehört, wird auf Grund des Städtebaugesetzes enteignet. Nach dem oben bezeichneten Städtebauerlaß vom 24. Juni 1939 wird man unbedenklich die Übertragung des Buchgewinns auf ein Erbschaftsgut zulassen. Der Umstand, daß ein zum Umlaufvermögen gehörendes Grundstück vom Eigentümer zum Verkauf bestimmt ist und ein zum Anlagevermögen gehörendes Grundstück nicht, ist nicht ausschlaggebend. Der wesentliche Grund für die Übertragbarkeit der stillen Rücklage ist (Hinweis auf Abschnitt 4), daß sie gegen den Willen des Steuerpflichtigen aufgelöst worden ist. Die Behauptung des Grundstücksmaklers, er habe das Grundstück zwar verkaufen wollen, aber nicht zu dem ihm gewährten Preis oder nicht in diesem Zeitpunkt, wird meist nicht entkräftet werden können.

Anders ist es mit der Znanpruchnahme auf Grund des Reichsleistungsgesetzes. Der oben bezeichnete Erlaß vom 22. Dezember 1939 beschränkt die Übertragbarkeit des Buchgewinns ausdrücklich auf die zum Anlagevermögen gehörenden Wirtschaftsgüter (Hinweis auf Abschnitt II 1 b Absatz 6 des Erlasses). Wenn z. B. die zum Verkauf bestimmten Kraftwagen einer Autofabrik oder eines Kraftfahrzeughändlers — auch Vorführwagen — oder Pferde eines Pferdehändlers oder die Zeltuchbestände einer Zeltuchfabrik von der Wehrmacht in Anspruch genommen werden, so können die dabei entstehenden Buchgewinne nicht übertragen werden. Sie sind im Veranlagungszeitraum der Znanpruchnahme voll steuerpflichtig.

Um diese unterschiedliche Behandlung der Auflösung von stillen Rücklagen im Umlaufvermögen einerseits auf Grund des Reichsleistungsgesetzes, andererseits auf Grund einer Enteignung oder auf Grund höherer Gewalt verstehen zu können, muß noch einmal auf das Wesen der stillen Rücklage eingegangen werden. Die EStM für 1939 bestimmen im Abschnitt 9 (Hinweis auf Abschnitt 5 Absatz 2 dieses Aufsatzes), daß als übertragungsfähige stille Rücklage der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem Betrag der Entschädigung anzusetzen ist. Diese Bestimmung ist einfach und leicht durchzuführen. Sie weicht aber von der sonst üblichen Begriffsbestimmung der stillen Rücklage ab. Als stille Rücklage eines Wirtschaftsguts ist — richtig gesehen — nicht der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungspreis, sondern der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und (höherem) Teilwert anzusetzen.

### Beispiel:

Die Anschaffungskosten (= Buchwert) einer Ware betragen 100 RM, die Wiederbeschaffungskosten oder der Marktpreis an einem bestimmten Tag (= Teilwert) 120 RM. Wenn die Ware an diesem Tag für 150 RM verkauft wird, so wird dadurch eine stille Rücklage nicht in Höhe von 50 RM, sondern nur in Höhe von 20 RM aufgelöst. Der darüber hinaus gezahlte Betrag von 30 RM ist normaler Verkaufsgewinn.

Wenn die EStM für 1939 eine — für den Steuerpflichtigen günstigere — Bestimmung der übertragungsfähigen stillen Rücklagen geben, so liegt dem die folgende Erwägung zugrunde: Die stillen Rücklagen haben bei den Anlagegütern eine ganz andere Bedeutung als bei den Umlaufgütern. Anlagegüter gehören in der Regel dem Betriebsvermögen für längere Zeit an. Umlaufgüter werden fortlaufend ausgetauscht. Eine echte stille Rücklage infolge Steigens des Teilwerts wird sich deshalb meist nur bei den Anlagegütern bilden. Sogenannte Vadenbüter, das heißt Waren, die mit einem unter den Anschaffungskosten liegenden Teilwert bewertet sind und deren Bilanzansatz oft stille Rücklagen in sich birgt, kommen infolge der verstärkten Umschlags-

geschwindigkeit des Warenlagers in den letzten Jahren nur noch selten vor. Die anderen Gründe der Entstehung von stillen Rücklagen: zu hohe Absetzungen für Abnutzung, Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit, kommen nur für die Anlagegüter in Betracht. Die Bewertung der Anlagegüter enthält deshalb meist stille Rücklagen, die Bewertung der Umlaufgüter sehr selten.

Dazu tragen auch die scharfen Bewertungsbestimmungen des Einkommensteuergesetzes bei. Es sei insbesondere auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs über die Erfassung der Fertigungsgemeinkosten (Hinweis auf Abschnitt 32 der EStR für 1939) und auf das RFS-Urteil vom 6. Mai 1936, RStBl 1936 S. 849, hingewiesen. In diesem Urteil hat der Reichsfinanzhof entschieden, daß stille Rücklagen im Warenlager sich beim Umschlag auflösen. Wenn der Buchwert eines Warenlagers früher unter dem Teilwert lag, so berechtigt das nicht, diese Rücklage auf später angekaufte Waren zu übertragen. Das Warenlager ist steuerlich keine Einheit, sondern es besteht aus vielen, stets wechselnden und einzeln zu bewertenden Einheiten. Hinweis auf Gebhardt in Reinhardt-Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Band 2 S. 120.

Brandentschädigung und Enteignung beziehen sich meist auf Anlagegüter. Die Entschädigung entspricht in der Regel dem Teilwert. Der durch die Entschädigung entstehende Buchgewinn kann deshalb grundsätzlich als aufgedeckte stille Rücklage angesehen werden. Die Finanzämter sind damit auch der oft sehr schwierigen Aufgabe, den Teilwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts festzustellen, enthoben. Von der Inanspruchnahme auf Grund des Reichsleistungsgesetzes werden dagegen Anlage- und Umlaufgüter in gleichem Maß betroffen. Die Übertragbarkeit der stillen Rücklage beschränkt sich deshalb auf die Anlagegüter. Der Buchgewinn bei Inanspruchnahme von Umlaufgütern besteht weniger in der Aufdeckung stiller Rücklagen, als in einem normalen Verkaufsgewinn. Seine Heranziehung ist gerechtfertigt.

Diese Frage ist zurzeit von größter Bedeutung. Die Umstellung der Verbrauchsgüterindustrie auf die kriegswichtigen Erzeugnisse, die zu einer gewissen Warenverknappung führte, und die auf manchen Gebieten zu beobachtenden Hamsterkäufe haben bei vielen Handelsbetrieben eine Flüssigmachung des Warenlagers ergeben. Der Umsatz ist gestiegen, der Warenbestand hat sich verkleinert, der Gewinn hat sich erhöht. Es wird befürchtet, daß die Besteuerung dieser außerordentlichen und zum Teil einmaligen Gewinne, der sogenannten Ausverkaufsgewinne, den Unternehmer außerstande setze, bei Wiederkehr normaler wirtschaftlicher Verhältnisse die Leistungsfähigkeit seines Betriebs durch Auffüllung der geleerten Läger wiederherzustellen.

Dieser Befürchtung hat z. B. der Oberregierungsrat im Reichswirtschaftsministerium Brisch Ausdruck verliehen (Überblick 1940 S. 14 und Berliner Lokal-Anzeiger vom 30. Januar 1940). Er führt aus, daß der Kaufmann in guten Jahren seinen Gewinn nicht nur in seinen Geschäftseinrichtungen, sondern vor allem in seinem Warenlager investiere. Dadurch sei das Warenlager zum Anlagevermögen des Handelsunternehmens geworden, in seiner Bedeutung ähnlich derjenigen der Maschine in einem Fabrikationsbetrieb. Wenn der Händler mehr Waren verkaufe als er beschaffen könne, so verkaufe er sein Warenlager und damit sein Anlagevermögen. Der Mehrerlös, der sich dabei ergebe, sei kein Reingewinn. Er bedeute nur eine Aktivierung der in den Bilanzwerten enthaltenen Reserven. Man müsse daher erwägen, ob sich steuerlich ein Verfahren finden lasse, das diese aktivierten Reserven als solche anerkenne. Es wird in dem Aufsatz die sofortige Absetzung vom steuerpflichtigen Gewinn oder die Zurücklegung für spätere Zeit vorgeschlagen.

Es ist oben schon ausgeführt worden, warum dieser Auffassung vom steuerlichen Standpunkt nicht gefolgt werden kann. Echte stille Rücklagen im Warenlager können bei ordnungsgemäßer Bewertung nur in geringem Umfang entstehen. Die Preisstoppbestimmungen haben ein Steigen der Wiederbeschaffungskosten fast überall verhindert. Die Tatsache, daß eine Ware vorübergehend nicht oder nur schwer erhältlich ist, bedeutet in einer gebundenen Wirtschaft noch nicht, daß ihre Wiederbeschaffungskosten gestiegen sind. Daß das Warenlager in seiner Gesamtheit als Anlagevermögen behandelt wird, ist steuerlich ebenfalls untragbar.

Die Vertreter der gegenteiligen Ansicht können sich auch nicht auf die Tageswertbilanztheorie berufen (Hinweis auf Mehrmann in Reinhardt-Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Band 2 S. 79 und folgende). Abgesehen davon, daß die Anerkennung dieser Theorien vom Reichsfinanzhof stets abgelehnt worden ist (Hinweis auf das RFS-Urteil vom 22. Oktober 1931, RStBl 1932 S. 22), will die sogenannte organische oder Tageswertbilanztheorie als Warenbruttogewinn den Unterschied zwischen dem Verkaufspreis und dem Wiederbeschaffungspreis (statt dem Anschaffungspreis) ansetzen. Dieser Wiederbeschaffungspreis ist aber in der Regel nicht gestiegen, und bei Waren, die zurzeit nicht oder nicht frei erhältlich sind, z. B. bei Kaffee oder bei bestimmten Textil- und Lederwaren, läßt sich in keiner Weise vorauslagen, zu welchem Preis sie bei Wiederkehr normaler wirtschaftlicher Verhältnisse zu haben sein werden.

Es kann schließlich auch nicht behauptet werden, die Besteuerung der Ausverkaufsgewinne greife in die Vermögenssubstanz der Handelsunternehmen ein. Besteuert wird nur die Betriebsvermögensvermehrung, die sich durch den Handelsgewinn ergibt. Die Liquidierung des Warenlagers ist eine Betriebsvermögensumschichtung, die von der Einkommensteuer nicht erfaßt wird.

Es ist zusammenfassend festzustellen: Die Ausverkaufsgewinne der Gegenwart beruhen zum geringsten Teil auf einer Auflösung stiller Rücklagen. Eine steuerfreie Zurücklegung dieser Buchgewinne unter Vorbehalt der Übertragung auf spätere Erläbsbeschaffungen ist nicht möglich. Eine ganz andere Frage ist es, ob es der gegenwärtige Finanzbedarf des Reichs gestattet, diese Gewinne wegen ihrer Einmaligkeit von der zusätzlichen Besteuerung durch die Mehreinkommensteuer zu befreien.

## 11. Auflösung unzulässiger stiller Rücklagen

Die in den Abschnitten 4 bis 9 bezeichnete Übertragbarkeit stiller Rücklagen auf Erläbsbeschaffungen bezieht sich nur auf zulässigerweise gebildete stille Rücklagen. Hinweis auf Abschnitt 2. Werden durch höhere Gewalt oder durch behördlichen Eingriff unzulässigerweise gebildete Rücklagen aufgedeckt, so können sie nicht auf Erläbsgegenstände übertragen werden. Der Gewinn des Wirtschaftsjahrs, in dem sie gebildet worden sind, ist durch einen Verstoß gegen die gesetzlichen Bewertungsbestimmungen zu Unrecht vermindert worden. Eine Verichtigungsveranlagung für diesen Veranlagungszeitraum ist erforderlich.

### Beispiele:

A. Ein Kraftwagen ist im Januar 1938 geliefert worden. Die Anschaffungskosten waren 5 000 M. Der Unternehmer hatte ihn mit der Behauptung, der Wagen sei bereits vor dem 1. Oktober 1937 bestellt gewesen, am 31. Dezember 1938 auf 1 Reichsmark abgeschrieben. Im Herbst 1939 mußte der Wagen der Wehrmacht zur Verfügung gestellt werden. Die Vergütung betrug 3 000 M. Der Unternehmer bildete für den 31. Dezember 1939 eine steuerfreie Rücklage im Betrag von 2 999 M. Bei einer Betriebsprüfung im Frühjahr 1940 ergibt sich, daß der Kraftwagen erst nach dem 30. September



1937 bestellt worden ist. Die Bewertungsfreiheit ist zu Unrecht in Anspruch genommen worden. Für das Wirtschaftsjahr 1938 können nur 1 000 RM als Absetzung für Abnutzung zugebilligt werden. Der Gewinn 1938 erhöht sich um 3 999 RM. Der Gewinn 1939 vermindert sich um 1 000 RM. Eine übertragungsfähige Rücklage ist nicht vorhanden.

B. Ein Grundstück ist auf Grund des Städtebaugesetzes enteignet worden. Der Buchwert war 50 000 RM, die Entschädigung 80 000 RM. Aus den Entschädigungsverhandlungen ergibt sich, daß der Steuerpflichtige im Jahr vor der Enteignung Aufwendungen für das Grundstück in Höhe von 10 000 RM gemacht hat, die er als laufenden Erhaltungsaufwand behandelt hat. Es handelte sich aber um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand. Die Veranlagung für den Veranlagungszeitraum vor der Enteignung ist zu berichtigen. Der Buchwert ist entsprechend höher, der übertragungs- oder rücklagefähige Buchgewinn entsprechend niedriger.

## 12. Steuerlich begünstigte Rücklagen

Offene Rücklagen sind Betriebsvermögensumschichtungen. Hinweis auf Abschnitt 1. Daneben gibt es in bestimmtem Umfang steuerfreie offene Rücklagen, die wie betriebsvermögen vermindern die Rückstellungen behandelt werden. Eine dritte Art von Rücklagen sind die steuerlich begünstigten Rücklagen.

Die steuerlich begünstigten Rücklagen waren durch § 58 a des Einkommensteuergesetzes 1925 eingeführt worden. Sie konnten letztmalig im Wirtschaftsjahr 1934 in Anspruch genommen werden (§ 36 der Ersten EStDV vom 6. Februar 1935, RStBl I S. 153, RStBl 1935 S. 209). Die steuerliche Begünstigung bestand darin, daß ein der Höhe nach begrenzter Teil des Gewinns auf Antrag statt mit den üblichen Tariffätzen nur mit 20 v. H. besteuert wurde. Voraussetzung war, daß der Gewinn in Höhe der Rücklage nicht entnommen worden war. Bei Entnahme in einem späteren Wirtschaftsjahr war eine Nachversteuerung — zuletzt in Höhe von 5 v. H. — vorgeschrieben.

Die steuerlich begünstigten Rücklagen sind offene Rücklagen. Die steuerfreien Rücklagen beeinflussen den Gewinn, die steuerbegünstigten Rücklagen die Höhe der Steuer. Es handelt sich also nicht um eine Gewinnermittlungsvorschrift, sondern um eine Tarifvorschrift.

Von den steuerlich begünstigten Rücklagen ist wenig Gebrauch gemacht worden. Soweit sie nicht durch Entnahme aufgezehrt worden sind, bestimmt § 20 Absatz 3 der EStDV 1939, daß sie am Schluß des Wirtschaftsjahrs 1940 (1939/40) aufzulösen sind. Die Nachsteuer beträgt 5 v. H. des noch vorhandenen Rücklagebetrags.

## Beschränkte Steuerpflicht bei gewerblichen Lizenzgebühren

Von Regierungsrat Dr. Leski, Berlin, Reichsfinanzministerium

Ausländische Inhaber von gewerblichen Urheberrechten können beschränkt einkommensteuerpflichtig oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein, wenn sie Lizenzen ins Inland vergeben und dafür Gebühren erhalten. Die beschränkte Steuerpflicht tritt in diesen Fällen ein, wenn die Patente in das deutsche Patentregister eingetragen sind, oder wenn die gewerblichen Erfindungen in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden (§ 49 Ziffer 6 EStG). Die ausländischen Lizenzgeber sind auch dann beschränkt steuerpflichtig, wenn sie aus der Ausnutzung ihrer gewerblichen Urheberrechte Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist (§ 49 Ziffer 3 EStG).

Die beschränkte Einkommensteuerpflicht oder die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der ausländischen Lizenzgeber war in den bezeichneten Fällen bisher durch eine Veranlagung zur Einkommensteuer oder zur Körperschaftsteuer durchzuführen. Die Veranlagungen bereiteten in der Praxis manche Schwierigkeiten. Die Gewährungen der Lizenzen durch Ausländer blieben oft jahrelang unbemerkt und wurden erst durch Betriebsprüfungen aufgedeckt. Die Erhebung der festgesetzten Steuer war dann oft langwierig. Die ausländischen Lizenzgeber empfanden die Besteuerung im Deutschen Reich oft als zu hoch oder als unbillig, weil sie mit den Lizenzgebühren in ihrem Heimatstaat noch einmal zur Einkommensteuer oder zur Körperschaftsteuer herangezogen wurden. Es ergaben sich dadurch Unzuträglichkeiten auf wirtschaftlichem Gebiet. Manche ausländischen Lizenzgeber kündigten die Lizenzverträge und vergaben die Ausnutzung ihrer gewerblichen Erfindungen auch für das Gebiet des Deutschen Reichs an Unternehmer in anderen Ländern. Andere ausländische Lizenzgeber planen ein gleiches Vorgehen. Die deutsche Wirtschaft könnte dadurch in mancher Hinsicht Schaden erleiden. Das gilt besonders für die Fälle, in denen die deutschen Unternehmer die Ausnutzung ausländischer gewerblicher Erfindungen nicht nur für das Gebiet des Deutschen Reichs, sondern für ganz Europa oder wenigstens für mehrere europäische Länder übertragen erhalten hatten.

Die bezeichneten Schwierigkeiten lassen sich zum größten Teil dadurch beheben, daß von einer Veranlagung der aus-

ländischen Lizenzgeber abgesehen und die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer durch einen Steuerabzug von den Lizenzgebühren erhoben wird. Der Steuerabzug sollte nicht durch eine besondere Verordnung entsprechend der Verordnung über den Steuerabzug von Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen vom 6. Februar 1935 angeordnet werden, weil die Entwicklung der Verhältnisse hinsichtlich der Ausnutzung ausländischer gewerblicher Erfindungen durchaus ungewiß ist. Es ist deshalb auf Grund der Ermächtigung des § 12 Absatz 1 AO im Abschnitt 3 der Einkommensteuer-Richtlinien und Körperschaftsteuer-Richtlinien für 1939 bestimmt worden, daß die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer bei Einnahmen aus der Überlassung der Ausnutzung von gewerblichen Urheberrechten in Zukunft durch Steuerabzug zu erheben ist, wenn der Bezahler der Einnahmen beschränkt steuerpflichtig ist. Der Steuerabzug ist auf 10 v. H. der Lizenzgebühren festgesetzt worden. Die Vorschriften der Verordnung über den Steuerabzug von Einkünften bei beschränkt Steuerpflichtigen vom 6. Februar 1935 (RStBl I S. 160, RStBl 1935 S. 214) sind für sinngemäß anwendbar erklärt worden. Es ergibt sich daraus das folgende:

Der Lizenznehmer (Schuldner der Lizenzgebühren) hat den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebers (Gläubigers der Lizenzgebühren) vorzunehmen. Der Steuerabzug hat in dem Zeitpunkt zu erfolgen, in dem die Vergütung dem Lizenzgeber zufließt. Die Vergütung fließt dem Lizenzgeber bei der Zahlung (auch auf ein Sperrmarkkonto) oder bei der Gutschrift zu. Wird die Zahlung im Interesse des Lizenznehmers hinausgeschoben, so fließen die Lizenzgebühren dem Lizenzgeber spätestens bei der Zahlung, der Verrechnung oder der Gutschrift zu. Erhält der Lizenzgeber Vorschüsse auf die Lizenzgebühren, so fließen die Beträge dem Lizenzgeber bei der Zahlung oder der Verrechnung zu.

Der Steuerabzug ist auf 10 v. H. des vollen Betrags der Lizenzgebühren festgesetzt worden. Werbungskosten, Betriebsausgaben, Sonderausgaben, Steuern oder sonstige Ausgaben dürfen nicht abgezogen werden. In vielen Fällen werden die Lizenznehmer die Steuer zugunsten der Lizenzgeber übernehmen. Der übernommene Steuerbetrag ist dann den Lizenzgebühren hinzuzurechnen und der Steuerabzug von der

Gesamtsumme vorzunehmen. Es ergibt sich dann, auf die tatsächlich ausgezahlte Vergütung umgerechnet, ein Steuerabzug von 11,11 v. H. des tatsächlich ausgezahlten Betrags.

Der Lizenznehmer hat die einbehaltenen Steuer unter der Bezeichnung „Steuerabzug von beschränkt steuerpflichtigen Einkünften“ an das für seine Besteuerung nach dem Einkommen zuständige Finanzamt abzuführen. Der Lizenzgeber braucht dabei nicht bezeichnet zu werden. Hat der Lizenznehmer Steuerabzüge für mehrere Lizenzgeber vorgenommen, so hat er den Gesamtbetrag in einer Summe abzuführen.

Der Lizenznehmer hat die innerhalb eines Kalendervierteljahrs einbehaltenen Steuern jeweils nach Ablauf des Kalendervierteljahrs abzuführen. Die Abführung hat bis zum 10. des folgenden Kalendermonats zu erfolgen.

Der Lizenznehmer muß nach Ablauf jedes Kalendervierteljahrs bis zum 10. des folgenden Kalendermonats dem zuständigen Finanzamt die Höhe der steuerabzugspflichtigen Vergütungen und die Höhe des Steuerabzugs mitteilen.

Die steuerabzugspflichtigen Vergütungen sind von dem Lizenznehmer in Reichsmark laufend aufzuzeichnen. Aus den Aufzeichnungen muß sich der Zeitpunkt der Zahlung, der Gutschrift, der Verrechnung usw. sowie die Höhe und der Zeitpunkt der Abführung der einbehaltenen Steuer ergeben. Das zuständige Finanzamt kann den Lizenznehmer von der Aufzeichnungspflicht befreien oder ihm Erleichterungen gewähren.

Der Lizenznehmer haftet für die ordnungsmäßige Einbehaltung und Abführung der Steuer. Der Lizenzgeber haftet neben dem Lizenznehmer für die Steuer nur, wenn der Lizenznehmer die geschuldete Vergütung nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder wenn der Lizenzgeber weiß, daß der Lizenznehmer den einbehaltenen Steuerabzug nicht vorschriftsmäßig abgeführt

hat und wenn er dies dem zuständigen Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Doppelbesteuerungsabkommen haben selbstverständlich den Vorrang vor der Anordnung im Abschnitt 3 der Einkommensteuer-Richtlinien und Körperschaftsteuer-Richtlinien für 1939. Der Steuerabzug ist deshalb nicht vorzunehmen, wenn nach einem zwischen dem Deutschen Reich und einem anderen Staat geschlossenen Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung der Lizenzgeber im Deutschen Reich zur Einkommensteuer oder zur Körperschaftsteuer nicht heranzuziehen ist.

Die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer gilt für die Einnahmen des beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebers aus der Gewährung der Lizenzen als durch den Steuerabzug abgegolten. Eine Veranlagung des beschränkt steuerpflichtigen Lizenzgebers erfolgt hinsichtlich dieser Einkünfte deshalb nicht. Eine Ausnahme gilt nur, wenn die Lizenzgebühren in einem inländischen gewerblichen Betrieb oder in der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Gewerbebetriebs anfallen. In diesem Fall sind die Lizenzgebühren ein Teil der gewerblichen Einkünfte. Der beschränkt Steuerpflichtige ist mit den inländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb, zu denen dann auch die Lizenzgebühren gehören, durch Veranlagung zur Einkommensteuer oder zur Körperschaftsteuer heranzuziehen. Der von den Lizenzgebühren einbehaltene Steuerabzug ist dann auf die festgesetzte Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer anzurechnen.

Die Anordnung im Abschnitt 3 der Einkommensteuer-Richtlinien und Körperschaftsteuer-Richtlinien für 1939 ist mit Wirkung ab 1. Januar 1940 anzuwenden. Die Finanzämter werden zweckmäßigerweise die Steuerpflichtigen, die von Ausländern gewerbliche Urheberrechte zur Ausübung im Inland übertragen erhalten haben, auf die veränderte Rechtslage, insbesondere auf ihre Einbehaltungs- oder Abführungspflicht, hinweisen.

## E i l d i e n s t - N a c h r i c h t e n

### Inwieweit werden Steuerstrafen dem Strafregister mitgeteilt?

Die Strafregisterverordnung vom 17. Februar 1934 (RGBl I S. 140) enthält im § 2 Absatz 2 Satz 1 die Vorschrift, daß

„Verurteilungen auf Grund des § 413 der Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 oder des § 144 des Branntweinmonopolgesetzes vom 8. April 1922“

nicht strafregisterpflichtig sind.

§ 413 der Reichsabgabenordnung hat durch Artikel I Ziffer 20 des Gesetzes vom 4. Juli 1939 (RGBl I S. 1181) eine neue Fassung erhalten.

Das Gesetz über das Branntweinmonopol vom 8. April 1922 enthielt früher im § 144 Vorschriften über die Monopolordnungswidrigkeit. Durch Gesetz vom 25. März 1939 (RGBl I S. 604) ist das Monopolstrafrecht neu geregelt worden. In dem neuen Monopolstrafrecht wird zwischen der einfachen Monopolordnungswidrigkeit und der schweren Monopolordnungswidrigkeit unterschieden (Hinweis auf die §§ 125 und 126 des Gesetzes über das Branntweinmonopol in der Fassung des Gesetzes vom 25. März 1939, RGBl I S. 604). Die schwere Monopolordnungswidrigkeit (§ 126 des Gesetzes über das Branntweinmonopol) umfaßt Tatbestände, die früher als Steuerhinterziehung

(auf Grund von § 120 des Gesetzes über das Branntweinmonopol in der früheren Fassung)

geahndet wurden. Verurteilungen wegen schwerer Monopolordnungswidrigkeit (§ 126 des Gesetzes über das Branntweinmonopol) müssen dem Strafregister mitgeteilt werden. Verurteilungen

wegen einfacher Monopolordnungswidrigkeit (§ 125 des Gesetzes über das Branntweinmonopol) sind wie bisher so auch in Zukunft nicht strafregisterpflichtig.

Der Reichsminister der Justiz hat durch Allgemeine Verfügung vom 3. Februar 1940 — 4240 — II. a. 103 — (Deutsche Justiz S. 185) auf diese Rechtslage hingewiesen. Tr.

### Kinderermäßigung für volljährige Wehrmatsangehörige

§ 8 Absatz 3 EStG gemäß ist einem Arbeitnehmer auf Antrag Kinderermäßigung für volljährige Kinder und für andere volljährige Angehörige zu gewähren, die überwiegend auf Kosten eines Arbeitnehmers unterhalten und für einen Beruf ausgebildet werden, aber das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Als Berufsausbildung gilt auch die Zugehörigkeit zur Wehrmacht (bei Fahnenjüngern bis zum Oberfähnrich einschließlich) und bei anderen Wehrmatsangehörigen bis zum Befreiten einschließlich).

Nach einem Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 5. 12. 1939 S. 2222 — 26 III ist es dabei ohne Bedeutung, ob die Zugehörigkeit zur Wehrmacht auf der Erfüllung der zweijährigen aktiven Dienstpflicht, auf kurzfristiger Ausbildung oder auf dem uns aufgezwungenen Krieg beruht. In dem letzten Fall ist aber zur Gewährung der Kinderermäßigung erforderlich, daß das eigene Einkommen des Wehrmatsangehörigen 600 RM jährlich nicht übersteigt. Selbstverständlich sind (sichon begrifflich) bei Ermittlung dieser Einkommensgrenze steuerfreie Bezüge, z. B. der Wehrsold, steuerfreie Arbeitgeberunterstützungen nach Abschnitt 13 EStR 1940, nicht mitzurechnen. Oe—

## Übernahme von Strafverteidigungskosten durch den Arbeitgeber

Der RFG hatte im Urteil vom 15. 8. 1936 (RStW 1936 S. 1083) entschieden, daß der Erfaß von Verteidigungskosten durch den Arbeitgeber, die einem Arbeitnehmer in einem gegen ihn gerichteten Strafverfahren entstanden waren, keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn darstelle. Der Arbeitnehmer hatte damals geltend gemacht, daß er sich unschuldig gefühlt habe und sich selbst hätte erfolgreich verteidigen können. Daraus und aus der Möglichkeit einer Haftbarmachung der Arbeitgeberin aus § 416 AO hatte der RFG damals gefolgert, daß die Arbeitgeberin zur Wahrung eigener Belange einen rechtskundigen Verteidiger für ihren Arbeitnehmer gestellt habe.

Ein neues Urteil des RFG vom 7. 12. 1939 IV 234/39 hebt hervor, daß das Urteil vom 15. 8. 1936 nur auf den besonderen Umständen des damals entschiedenen Falls beruht und nicht verallgemeinert werden darf. Es gilt der Satz, daß Kosten, die ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer für dessen Verteidigung in einem Strafverfahren erlegt, in der Regel Arbeitslohn des Arbeitnehmers darstellen. Das gilt selbst dann, wenn der Ausgang des Strafverfahrens auch für den Arbeitgeber von Belang ist. Der RFG läßt es dahingestellt, ob etwa anders zu entscheiden wäre, wenn einem Arbeitnehmer die Verteidigung durch einen Rechtskundigen von dem Arbeitgeber aus besonderen Gründen aufgedrängt wird, obwohl der Arbeitnehmer das möglicherweise gar nicht wünscht.

Die Strafverteidigungskosten sind bei dem Arbeitnehmer in der Regel keine Werbungskosten. Oe—

## Zukunftssicherung von Arbeitnehmern, Abfindungen an Stelle von zugesagtem Versorgungskapital

Die lohnsteuerliche Behandlung der Aufwendungen eines Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer ist früher nur durch die Rechtsprechung herausgearbeitet worden. Erst § 2 Absatz 3 Ziffer 2 EStDV vom 10. 3. 1939 brachte eine gesetzliche Klärung. Es konnte deshalb vorkommen, daß ein Arbeitnehmer sich früher mit Erfolg gegen die sofortige Besteuerung der Aufwendungen des Arbeitgebers für seine Zukunftssicherung wandte. Das Finanzamt verschob dann entsprechend dem Wunsch des Arbeitnehmers die Besteuerung bis zur Auszahlung der Versorgungsleistung (z. B. bis zum Empfang der Lebensversicherungs-Summe oder bis zur Auszahlung des Versorgungskapitals aus der Pensionskasse des Betriebs). Nach der Klärung der Rechtslage durch § 2 Absatz 3 Ziffer 2 EStDV stellt sich jetzt heraus, daß schon die Arbeitgeberaufwendungen für die Zukunftssicherung selbst lohnsteuerpflichtig gewesen wären. Wird in einem solchen Fall jetzt das Versorgungskapital an den Arbeitnehmer ausgezahlt, so kann dieser sich nicht gegen die Steuerpflicht des Versorgungskapitals (als Arbeitslohn) mit der Behauptung wenden, daß die seinerzeitigen Arbeitgeberaufwendungen hätten versteuert werden müssen, daß die Auszahlung des Versorgungskapitals jetzt einen steuerfreien Kapitalempfang darstelle. Ein Steuerpflichtiger, der mit Erfolg dafür gekämpft hat, daß Zuflüsse an ihn nicht als steuerpflichtige Einkünfte behandelt werden, kann später nicht mehr geltend machen, diese Zuflüsse hätten seinerzeit zur Einkommensteuer herangezogen werden müssen (RFG-Urteil vom 5. 10. 1939 IV 236/38).

Das gleiche Urteil enthält noch einen anderen bedeutsamen Gedanken. Bekanntlich sind bei der Einkommensteuerbelastung Entschädigungen nur entgehende Einnahmen als außerordentliche Einkünfte nach besonderen Steuerfätzen zu versteuern (§§ 24, 34 EStG 1939). Das gilt nach dem Urteil aber nur dann, wenn die abgefundenen entgehenden Einnahmen laufend für mehrere Jahre vereinbart oder nach Treu und Glauben zu erwarten waren. Handelte es sich dagegen bei der abgefundenen entgehenden Einnahme nur um eine einmalige Zahlung, so ist auf die Abfindung für diese (entgehende) einmalige Zahlung § 34 EStG nicht anzuwenden. Oe—

## Zur Steuerfreiheit von Entlassungsschädigungen

§ 6 Ziffer 7 EStDV gemäß sind bekanntlich Entschädigungen wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis „auf Grund“ des Gesetzes zur Ordnung der nationalen Arbeit steuerfrei, auch wenn sie nicht gerichtlich festgesetzt sind. Voraussetzung ist, daß sie die im

§ 58 des Gesetzes zur Ordnung der nationalen Arbeit bezeichneten Höchstgrenzen ( $\frac{9}{12}$  und  $\frac{12}{12}$  des letzten Jahresarbeitsverdienstes) nicht übersteigen.

Solche Entschädigungen werden dann „auf Grund“ des Arbeitsordnungs-Gesetzes gewährt, wenn sie mit dem sozialen Kündigungsschutz dieses Gesetzes zusammenhängen. Das ist nach Abschnitt 11 EStM 1940 dann zu bejahen, wenn eine Kündigung des Arbeitgebers vorliegt, der Betrieb mindestens 10 Beschäftigte umfaßt und der Arbeitnehmer mindestens ein Jahr in dem Betrieb beschäftigt war. Es muß deshalb immer eine rechtswirksame Kündigung des Arbeitgebers vorliegen. Ist das nicht der Fall, streiten vielmehr der Arbeitgeber und der Arbeitnehmer über die Zulässigkeit oder Rechtmäßigkeit der ausgesprochenen Kündigung und beenden sie den Streit durch einen Vergleich unter Zahlung einer Vergleichssumme an den Arbeitnehmer, so ist diese Vergleichssumme keine steuerfreie Entlassungsschädigung im Sinne von § 6 Ziffer 7 EStDV. Sie ist ein Teil des steuerpflichtigen Arbeitslohns. Diesen Grundsatz hat neuerdings ein Urteil des RFG vom 7. 12. 1939 IV 1/39 besonders betont. Oe—

## Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand bei neu erworbenen Betriebsgrundstücken

Die Frage, ob Unkosten, die ein Unternehmer zur Herstellung eines neu erworbenen Betriebsgrundstücks aufwendet, als aktivierungspflichtige Herstellungskosten oder als laufender Erhaltungsaufwand anzusehen sind, ist regelmäßig am Ende des Wirtschaftsjahrs, in dem die Aufwendungen erfolgt sind, zu untersuchen. Es muß geprüft werden, inwieweit die Aufwendungen einen Nutzen für spätere Jahre versprechen. Steht bei der Verausgabung von vornherein fest, daß die Aufwendungen nicht über das laufende Jahr hinaus Nutzen bringen, so ist es nicht erforderlich, die Aufwendungen zunächst zu aktivieren. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 1. März 1939, RStW 1939 S. 630.

Wird ein Betrieb neu erworben und müssen in Zusammenhang mit diesem Neuerwerb Umstellungsarbeiten an einem Betriebsgrundstück vorgenommen werden, so kann in der Regel von einer mehrjährigen Nutzungsdauer der Umstellungsarbeiten ausgegangen werden. In dem zur Veröffentlichung im Reichssteuerblatt bestimmten RFG-Urteil vom 25. Oktober 1939 — VI 605/39 — hat der Reichsfinanzhof zu der Frage Stellung genommen, wie die Aufwendungen zu behandeln sind, die zur Beseitigung von unerwarteten Schäden (z. B. Schwamm) bei einem neu erworbenen Grundstück erforderlich waren. Grundsätzlich sind solche Kosten Herstellungsaufwand. Wenn aber von dem Vorbesitzer ein Erfaß nicht verlangt werden kann, so wird der Pflichtige berechtigt sein, die nachträglich zutage getretenen, unermuteten Schäden als außergewöhnliche Abnutzung § 7 Absatz 1 Satz 3 EStG gemäß durch eine alsbaldige Absetzung bei den Herstellungskosten zu berücksichtigen. Das wird in der Regel nur Voraussetzung haben müssen, daß der Kaufpreis unter Berücksichtigung der nachträglich aufgedeckten Mängel unangemessen hoch war.

Dem oben bezeichneten RFG-Urteil vom 25. Oktober 1939 lag der folgende Sachverhalt zugrunde: Es waren bei einem neu erworbenen Grundstück die Abortanlage und die Dichtleitungen erneuert worden. Außer erheblichen Durchbrüchen- und Mauerarbeiten mußten auch die Abflusrohre und andere Einrichtungen ersetzt werden, weil sie sich als unbrauchbar erwiesen. Der Reichsfinanzhof führt aus, daß der Erwerber eines Grundstücks mit solchen Mehrkosten bei Herstellungsarbeiten rechnen mußte. Es handle sich dabei nicht um Schäden, die völlig unerwartet aufgetreten seien und die bei dem Kauf auch nicht annähernd hätten übersehen werden müssen. Die Aufwendungen für diese Herichtung seien deshalb als Herstellungsaufwand zu aktivieren. Oe—

## Wann rechnen Edelmetalle, Schmuck und Luxusgegenstände zum steuerpflichtigen Vermögen?

Bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen Betrieb haben, rechnen alle Wirtschaftsgüter des Betriebs zum steuerpflichtigen Betriebsvermögen. Ausgenommen sind nur die wenigen, in den §§ 59 und 60 des Reichsbewertungsgesetzes bezeichneten Wirtschaftsgüter. Schmuckgegenstände, die ein Juwelier in seinem Geschäft liegen hat, sind immer Betriebsvermögen. Den gewerb-

lichen Betrieben sind im Reichsbewertungsgesetz die freien Berufe gleichgestellt. Deshalb hat ein Zahnarzt die Edelmetalle, die er in seiner Praxis vorrätig hält, ebenfalls als Betriebsvermögen zu versteuern.

Für Privatleute gelten dagegen besondere Vorschriften. Wenn ein Privatmann Edelmetall, Edelsteine und Perlen in unverarbeitetem Zustand besitzt, gehören diese Gegenstände ohne Rücksicht auf ihren Wert zu seinem steuerpflichtigen Vermögen. Gegenstände aus edlem Metall, d. h. verarbeitetes Edelmetall, bilden zusammen mit sonstigen Schmuckgegenständen und Luxusgegenständen nur dann steuerpflichtiges Vermögen, wenn ihr Wert insgesamt 10 000 RM übersteigt. Luxusgegenstände zählen dabei überhaupt nur dann mit, wenn sie nicht zur Wohnungseinrichtung des Steuerpflichtigen gehören. Außerdem werden nicht als Luxusgegenstände diejenigen Personkraftwagen, Motorjachten, Segeljachten und Flugzeuge behandelt, die in Deutschland hergestellt sind.

Als „Gegenstände aus edlem Metall“ werden auch diejenigen aus edlem Metall angefertigten Gegenstände behandelt, die zum Hausrat des Steuerpflichtigen gehören, z. B. das Tafelsilber. Hausrat ist zwar allgemein § 68 Ziffer 7 des Reichsbewertungsgesetzes gemäß steuerfrei, diese Vorschrift ist aber ausdrücklich eingeschränkt durch einen Hinweis auf die Aufzählung in § 67 des Reichsbewertungsgesetzes, in der die Gegenstände aus edlem Metall erscheinen. Für Kunstgegenstände aus edlem Metall, z. B. für Bildwerke, gilt eine besondere Freigrenze.

Bei der Prüfung der Frage, ob die Gegenstände aus edlem Metall, die Schmuckgegenstände und die in Betracht kommenden Luxusgegenstände insgesamt den Wert von 10 000 Reichsmark übersteigen, hat der Steuerpflichtige nicht nur sein Eigentum zu berücksichtigen. Es müssen auch die Gegenstände der bezeichneten Arten mitgerechnet werden, die seiner Ehefrau und seinen Angehörigen gehören, mit denen er zusammen veranlagt wird. Trotz dieser Zusammenrechnung ist die Zahl der Fälle, in denen die Freigrenze von 10 000 Reichsmark überschritten wird, nach den bisherigen Erfahrungen nicht groß. Dt.

## Die Erfassung der Verlassenschaften (Nachlässe) des österreichischen Rechts zur Vermögensteuer

Nach österreichischem Erbrecht werden Verlassenschaften (Nachlässe) bis zu ihrer Einantwortung als selbständige Rechtsgebilde behandelt. Das österreichische Erbrecht hat aus dem römischen Recht den Begriff der *hereditas iacens* übernommen. Die Vorschriften über die Verlassenschaft begründen die Vermutung, als ob der Erblasser in rechtlicher Hinsicht noch so lange weiter lebt, wie seine Verlassenschaft noch nicht abgewickelt ist. Diesem Rechtszustand entspricht die steuerliche Behandlung der nicht eingantworteten Verlassenschaften in der Ostmark und im Sudetenland.

Das Bürgerliche Gesetzbuch hat für das Altreich die Einrichtung der *hereditas iacens* nicht eingeführt. Deshalb erkennt auch das Steuerrecht des Altreichs die Selbständigkeit eines Nachlasses nicht an. Das gilt sogar dann, wenn der Nachlass einer Erbengemeinschaft zusteht und für eine längere Zeit durch einen Testamentsvollstrecker verwaltet wird. Es wird jedem Erben der Anteil zugerechnet, der ihm bei Auflösung der Gemeinschaft zfallen würde.

Dieser Grundsatz muß nach Einführung des Steuerrechts des Altreichs auch in der Ostmark und im Sudetenland angewendet werden. Jeder Erbe muß deshalb in seiner Vermögenserklärung unter den einzelnen Vermögensarten das auführen, was von den einzelnen Wirtschaftsgütern der Verlassenschaft anteilmäßig auf ihn entfällt. Er hat sich hierzu von dem Verwalter der Verlassenschaft die entsprechenden Unterlagen zu beschaffen. Wenn die Unterlagen innerhalb der Frist für die Abgabe der Steuererklärung nicht beschafft werden können, hat der Erbe in der Steuererklärung einen Vermerk über seine Anwartschaft zu machen und dabei die Verlassenschaft mit Namen und Anschrift des Verwalters möglichst genau zu bezeichnen. Nach Eingang der Unterlagen sind die genauen Wertangaben nachzuholen.

Die Verwalter von Verlassenschaften sollen den Erben in jeder Hinsicht behilflich sein, die Schwierigkeiten zu überwinden, die sich bei der ersten Anwendung des Steuerrechts

des Altreichs auf die Rechtsverhältnisse in der Ostmark und im Sudetenland ergeben. Sie werden daher zweckmäßig von sich aus mit jedem Erben in Verbindung treten und ihm in einer Übersicht das Vermögen der gesamten Verlassenschaft und den Anteil mitteilen, der an den einzelnen Wirtschaftsgütern auf ihn entfällt. Die Mitteilung muß die erforderlichen Wertangaben enthalten. Für Grundbesitz ist eine Wertangabe nicht möglich, weil der Einheitswert noch nicht festgestellt ist. Es genügt die Angabe des Grundbesitzes. Der Grundbesitz ist in der Mitteilung genau zu bezeichnen.

Für die Verlassenschaft als solche ist keine Vermögenserklärung an das Finanzamt abzugeben. Dagegen ist in der Regel der Verwalter der Verlassenschaft derjenige, der als Vertreter der Erbengemeinschaft die Vorbrücke auszufüllen und abzugeben hat, die für die Einheitsbewertung des Grundbesitzes und der gewerblichen Betriebe bestimmt sind. Dt.

## Berücksichtigung der Kriegsverhältnisse bei der Wandergewerbesteuer

Die Wandergewerbesteuer wird jeweils für ein Kalenderjahr im Voraus nach dem geschätzten Gewerbeertrag festgesetzt und erhoben. Der im Kalenderjahr 1939 tatsächlich erzielte Gewerbeertrag wird infolge der Kriegsverhältnisse bei vielen Wandergewerbetreibenden nicht unerheblich hinter dem geschätzten Betrag zurückgeblieben sein. Der Reichsminister der Finanzen hat in einem Rundschreiben vom 29. Januar 1940 (RSBl 1940 S. 174) angeordnet, daß die Wandergewerbesteuer 1939 in diesen Fällen auf Antrag teilweise erstattet oder erlassen werden kann. Der Erlass bestimmt außerdem, daß auch bei der jetzt in Gang befindlichen Wandergewerbesteuerveranlagung für das Kalenderjahr 1940 den Kriegsverhältnissen Rechnung zu tragen ist. Der Erlass hat den folgenden Wortlaut:

„(1) In Abschnitt B VI der Ausführungsanweisung zum Wandergewerbesteuergesetz ist bestimmt, daß die Wandergewerbesteuer aus Billigkeitsgründen ganz oder zum Teil erstattet werden kann, wenn wegen unvorhergesehener, vom Willen des Gewerbetreibenden unabhängiger Ereignisse der Gewerbebetrieb nicht begonnen werden konnte oder eingestellt werden mußte. Auf Grund dieser Bestimmung ist die Wandergewerbesteuer für das Kalenderjahr 1939 nach Maßgabe des Absatzes 2 auf Antrag zu erstatten, wenn durch die Einberufung des Steuerpflichtigen zum Wehrdienst der Gewerbebetrieb im Laufe des Kalenderjahrs 1939 eingestellt werden mußte. Dasselbe gilt, wenn durch die wegen des Kriegs getroffenen Maßnahmen (Verdunkelung, Verkehrseinschränkungen, Zwangsbewirtschaftung bestimmter Güter des allgemeinen Verbrauchs) der Gewerbebetrieb im Umherziehen vor Ablauf des Kalenderjahrs 1939 eingestellt oder in erheblichem Umfang eingeschränkt werden mußte.“

(2) Eine Erstattung von Wandergewerbesteuer kommt nur in Betracht, wenn der im Kalenderjahr 1939 tatsächlich erzielte Gewerbeertrag nicht nur unbedeutend hinter dem der Veranlagung zugrunde liegenden geschätzten Gewerbeertrag zurückgeblieben ist. Es wird deshalb bei Wandergewerbetreibenden, deren Tätigkeit in der Hauptsache in die Sommermonate fällt, in der Regel keine Veranlagung zu einer Erstattung von Wandergewerbesteuer 1939 bestehen. Bei den anderen Wandergewerbetreibenden bietet das Verhältnis, in dem der im Kalenderjahr 1939 tatsächlich erzielte Gewerbeertrag zu dem geschätzten Gewerbeertrag steht, einen Anhalt für die Höhe des zu erstattenden Betrags.

(3) Die obigen Grundsätze sind entsprechend für den Erlass der Wandergewerbesteuer 1939 anzuwenden, wenn der veranlagte Steuerbetrag in einzelnen Fällen noch nicht entrichtet worden ist.

(4) Bei der Veranlagung zur Wandergewerbesteuer für das Kalenderjahr 1940 ist den Kriegsverhältnissen Rechnung zu tragen. Es ist zu berücksichtigen, daß die durch den Krieg bedingten Maßnahmen (Hinweis auf Absatz 1 Satz 3) bei vielen Wandergewerbetreibenden eine Verringerung des Gewerbeertrags im Verhältnis zum Kalenderjahr 1939 zur Folge haben werden. Die Entrichtung der Wandergewerbesteuer 1940 kann in geeigneten Fällen durch Gewährung von Stundung und Teilzahlungen erleichtert werden. Hinweis auf Abschnitt A VII 2 der Ausführungsanweisung zum Wandergewerbesteuergesetz.“ See.