

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

25. Mai 1940

Nummer 21

Industrieverlag Spaeth & Lunde, 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, Woyrschstraße 5

Über die Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften

Von Oberregierungsrat Dr. Baier, Leiter der Reichsfinanzschule Berlin

Inhalt:

1. Einleitung,
2. Die Stellung der Personengesellschaft im Reichsbewertungsrecht,
3. Über die bürgerlich-rechtliche Auflösung von Gesellschaftsvermögen,
4. Die steuerliche „Auflösung“ des Einheitswerts,
5. Beispiele mit negativem Kapitalkonto eines Gesellschafters,
6. Die Verteilung des Auflösungsvermögens ist vertraglich besonders geregelt,
7. Weitere Fälle besonderer vertraglicher Regelung,
8. Besonderheiten bei der Aufteilung des Einheitswerts einer Kommanditgesellschaft.

1. Einleitung

§ 1 ABewDV gemäß erfolgen auf den 1. Januar 1940 die Hauptfeststellung des Betriebsvermögens und die Ermittlung der Werte des Gesamtvermögens und des Inlandsvermögens. Damit wird auch allgemein wieder die Frage auftauchen, wie der Einheitswert des Betriebsvermögens von Personengesellschaften aufzuteilen ist. Diese Frage wird noch von besonderem Interesse für die Personengesellschaften in der Ostmark und im Sudetenland sein, nachdem in diesen Gebieten das gesamte Reichsbewertungsrecht erstmalig für die Bewertung auf den 1. Januar 1940 Anwendung findet.

§ 215 AO gemäß wird der Einheitswert für eine wirtschaftliche Einheit — wenn an ihr mehrere Personen beteiligt sind — einheitlich festgestellt. In dem Feststellungsbescheid ist § 216 AO gemäß gleichzeitig die Verteilung des Einheitswerts auf die Miteigentümer vorzunehmen, oder, wenn sie im Feststellungsbescheid unterlassen wurde, ist sie in einem Ergänzungsbescheid nachzuholen. Im § 3 des Reichsbewertungsgesetzes ist bestimmt, daß diese Aufteilung des Einheitswerts auf die Beteiligten „nach dem Verhältnis ihrer Anteile“ zu erfolgen hat. Die Aufteilung ist im allgemeinen dann ohne Schwierigkeiten durchzuführen, wenn der Einheitswert wirtschaftliche Einheiten (Grundvermögen, land- und forstwirtschaftliche Betriebe oder nicht zu einem Betriebsvermögen zu rechnende Gewerbeberechtigungen) betrifft. Hier ist für die Beteiligten durchweg ein festes, sich nicht laufend änderndes Anteilsverhältnis gegeben. Dagegen haben wir bei der Beteiligung mehrerer Personen an einem Gewerbebetrieb — Haupterscheinungsformen: die Offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft — durch Zubuchung der jährlichen Gewinnanteile und der Einlagen, durch Ab-

buchung von anteiligen Verlusten und Entnahmen ein sich ständig veränderndes Wertverhältnis der buchmäßigen Kapitalanteile. Das und die Tatsache, daß der Einheitswert des Gewerbebetriebs fast nie mit dem in der Handelsbilanz zum gleichen Stichtag ausgewiesenen Betriebsvermögen übereinstimmt, machen es erforderlich, daß der rechnerischen Aufteilung des Einheitswerts bestimmte Überlegungen und Berechnungen vorausgehen.

2. Die Stellung der Personengesellschaft im Reichsbewertungsrecht

Im Einkommensteuerrecht gilt die Personengesellschaft nicht als besonderes Rechtssubjekt, sondern nur als ein besonders zu beachtendes Rechtsverhältnis der Gesellschafter zueinander. Dagegen hat sie im Reichsbewertungsrecht die ihr nach dem privaten Recht zugewiesene Stellung, wenigstens soweit es sich um die Feststellung des Einheitswerts — d. i. Wert des gemeinschaftlichen Betriebsvermögens — handelt, durchaus bewahrt. Der § 56 des Reichsbewertungsgesetzes stellt sie mit den Körperschaften auf gleiche Stufe. Das Vermögen der Gesellschaft ist eine vom Vermögen der Gesellschafter scharf abgegrenzte Einheit. Gegenstände, z. B. Grundstücke, Maschinen und sonstige Anlagegüter, die im Eigentum der Gesellschafter stehen und von ihnen der Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden, gehören grundsätzlich nicht zum gesellschaftlichen Betriebsvermögen. Daraus ergibt sich auch, daß die Aufteilung des Einheitswerts auf die Gesellschafter nicht nach den Grundätzen erfolgen kann, die für die Betriebsergebnisse — Gewinne oder Verluste — gelten, sondern nach den Grundsätzen, die für eine vermögensrechtliche Auseinandersetzung zwi-

schon den Gesellschaftern anzuwenden sind. Eine befriedigende und dabei nicht zu schwierige Lösung des Aufteilungsproblems ist nur zu finden, wenn man von der Annahme ausgeht, daß das Vermögen der Gesellschaft für den Bewertungsstichtag als Auflösungsvermögen unter die Gesellschafter verteilt werden soll, wobei als Anrechnungswerte bei der Auflösung die gleichen Werte angenommen werden, die in der Vermögensaufstellung der Ermittlung des Einheitswerts gebildet haben. Eine Verteilung des Einheitswerts des Betriebs nach dem Verhältnis der bilanzmäßigen Kapitalposten der Gesellschafter am Bewertungsstichtag, einerlei ob es die handelsbilanzmäßigen oder die steuerbilanzmäßigen Kapitalposten wären — wozu möglicherweise die Bestimmungen des § 3 Reichsbewertungsgesetz verteilen könnten —, würde unhaltbare Ergebnisse liefern. Man denke nur an den Fall, daß das Kapitalkonto eines Gesellschafters = Null oder negativ ist! Klar und eindeutig sind dagegen die Aufteilungsbestimmungen des § 155 HGB, wonach am Schluß der Auflösung (Liquidation) das Gesellschaftsvermögen unter die Gesellschafter nach dem Stand ihrer Kapital-Konten in der Liquidationsschlußbilanz zu verteilen ist.

3. Über die bürgerlich-rechtliche Auflösung von Gesellschaftsvermögen

Wenn wir uns die Verteilung des einheitlich festgestellten Einheitswerts auf die Gesellschafter als eine gedachte Verteilung des Auflösungsvermögens am Bewertungsstichtag vorstellen, ist es dienlich, bei den privatrechtlichen Bestimmungen, die für die Auflösung von Gesellschaftsvermögen gelten, kurz zu verweilen. Für die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts ist die Auseinandersetzung, wenn kein besonderer Vertrag vorliegt, in den §§ 732 bis 735 BGB geregelt, für die Personengesellschaften des Handelsrechts trifft darüber hinaus § 155 HGB — sofern keine besonderen vertraglichen Abmachungen bestehen — noch ergänzende Regelung. Für die letztgenannten Personengesellschaften ist besonders zu beachten, daß zu Beginn und am Ende der Auflösung je eine besondere Bilanz aufzustellen ist (Auflösungsanfangsbilanz und Auflösungs-schlußbilanz). Der Streit, ob in der Auflösungs-eröffnungsbilanz die einzelnen Güter nach den für die Handelsbilanz geltenden rechtlichen Vorschriften zu bewerten sind oder nicht, kann hier unentschieden bleiben, da er für unsere Untersuchung bedeutungslos ist. Der Auflösungs-erfolg, d. h. das Vermögenmehr oder -weniger, das durch die Auflösung — gerechnet vom Beginn bis zur Beendigung — eingetreten ist (zu diesem Vermögensunterschied müßte auch der Unterschiedsbetrag gerechnet werden, der aus einer von den rechtlichen Bestimmungen des § 40 HGB abweichenden Bewertung in der Auflösungs-eröffnungsbilanz stammen würde), ist auf die Gesellschafter entweder nach besonders vereinbarten Anteilen oder, in Ermanglung solcher Vereinbarungen, nach den Gewinnverteilungsbestimmungen des § 121 HGB umzulegen, wobei an Stelle von Jahreszinsen auf die Kapitalanteile Zinsen für den Auflösungszeitraum zu treten haben. Für die steuerliche „Quasi-Auflösung“ zur Ermittlung des Einheitswertanteils ist eine Kapitalverzinsung nicht vorzunehmen, da der Auflösungszeitraum nur ein gedachter Augenblick ist. Reicht das Auflösungsvermögen nicht aus, um die einzelnen Kapitalanteile der Gesellschafter zu decken, insbesondere weil Gesellschafter negative Kapitalkonten haben, dann entstehen neben der handelsrechtlichen Auflösung besondere Ausgleichsansprüche und Ausgleichslasten, die die Gesellschafter allgemein noch privat unter sich zu regeln haben. In das eigentliche Auflösungsverfahren ist die Erledigung dieser Ausgleichsposten nicht einzubeziehen.

4. Die steuerrechtliche „Auflösung“ des Einheitswerts

In den folgenden Ausführungen sollen an einer Reihe von Beispielen die soeben gewonnenen Erkenntnisse für die

Aufteilung des Einheitswerts dienstbar gemacht werden. (Der Reichsfinanzhof hat in zwei amtlich veröffentlichten Entscheidungen vom 28. Januar 1938 — RStBf 1938 S. 372 und S. 373 — ausgesprochen, daß die steuerliche Aufteilung des Einheitswerts von Personengesellschaften den handelsrechtlichen Auflösungsbestimmungen zu entsprechen hat.)

Die Lösungen suchen die Frage zu beantworten: Wie würde der Einheitswert des Betriebs als Auflösungsvermögen unter die Gesellschafter zu verteilen sein? Für die Verteilungsrechnung muß hier von den Kapitalposten der auf den gleichen Stichtag aufgestellten Handelsbilanz ausgegangen werden. Die Wertgrößen der Steuerbilanz können nicht verwendet werden, da die Auflösungsrechnung des Handelsrechts nur von der Handelsbilanz ausgeht. In vielen Fällen würde allerdings das Ergebnis einer Aufteilungsrechnung, die von den steuerlichen Kapitalkonten ausgehen würde, gleiche Endwerte liefern — dann nämlich, wenn laufender Jahresgewinn oder Jahresverlust und Auflösungs-gewinn oder Auflösungsverlust nach den gleichen Verhältnis-zahlen verteilt werden und die Unterschiede zwischen den handelsbilanzmäßigen und den steuerbilanzmäßigen Kapitalposten lediglich auf verschiedenartige Wertansätze in den beiden Bilanzrechnungen zurückgehen.

Zunächst wird unterstellt, daß der Gesellschaftsvertrag keine besonderen Bestimmungen über die Aufteilung des Auflösungsvermögens unter die Gesellschafter enthält, d. h. dieses ist nach den allgemeinerrechtlichen Vorschriften des § 155 HGB und der §§ 732 bis 735 BGB zu verteilen.

Beispiel:

Die Handelsbilanz der ABC-OG am 31. Dezember 1939 führt die folgenden Werte:

Verschiedene		Schulden . . .	90 000 RM
Beiziposten	245 000 RM	Kapital A . . .	60 000 RM
		Kapital B . . .	50 000 RM
		Kapital C . . .	45 000 RM
	<u>245 000 RM</u>		<u>245 000 RM</u>

Fall 1

Die Vermögensaufstellung der Gesellschaft, die der Feststellung des Einheitswerts 1940 zugrunde liegt, lautet:

Verschiedene		Schulden . . .	80 000 RM
Beiziposten	292 000 RM	Reinvermögen	212 000 RM
	<u>292 000 RM</u>		<u>292 000 RM</u>

Das Mehrvermögen laut Einheitswert — das sind 57 000 RM — ist zu je ein Drittel auf die Gesellschafter zu verteilen.

Verteilung des Einheitswerts:

A: 80 000 + 1/3 von 57 000	=	79 000 RM
B: 50 000 + 1/3 von 57 000	=	69 000 RM
C: 45 000 + 1/3 von 57 000	=	64 000 RM
		<u>212 000 RM</u>

Fall 2

Vermögensaufstellung der Gesellschaft

Verschiedene		Schulden . . .	94 000 RM
Beiziposten	225 000 RM	Reinvermögen	131 000 RM
	<u>225 000 RM</u>		<u>225 000 RM</u>

Der Einheitswert ist um 24 000 RM geringer als das handelsbilanzmäßige Gesamtkapital.

Verteilung:

A: 60 000 — 1/3 von 24 000	=	52 000 RM
B: 50 000 — 1/3 von 24 000	=	42 000 RM
C: 45 000 — 1/3 von 24 000	=	37 000 RM
		<u>131 000 RM</u>

5. Beispiele mit negativem Kapitalkonto eines Gesellschafters

Auch hier sei angenommen, daß die Auflösung nach den allgemeinen Bestimmungen des Handelsrechts vor sich geht.

Handelsbilanz am 31. Dezember 1939

Verschiedene Besitzposten	245 000 RM	Schulden	90 000 RM
Kapital B	50 000 RM	Kapital A	110 000 RM
	<u>295 000 RM</u>	Kapital C	95 000 RM
			<u>295 000 RM</u>

Fall 1

Vermögensaufstellung am 31. Dezember 1939

Verschiedene Besitzposten	292 000 RM	Schulden	80 000 RM
	<u>292 000 RM</u>	Reinvermögen	212 000 RM
			<u>292 000 RM</u>

Das Mehr des Einheitswerts gegenüber dem handelsrechtlichen Gesamtkapital = 57 000 RM ist zu je ein Drittel auf die Gesellschafter aufzuteilen.

Die Auseinandersehungsanteile betragen für

A: 110 000 + 19 000	=	129 000 RM
C: 95 000 + 19 000	=	114 000 RM
		<u>243 000 RM</u>
B: 19 000 - 50 000	=	- 31 000 RM
		<u>212 000 RM</u>

Das Einheitswertvermögen reicht zur vollen Befriedigung der Ansprüche von A und C nicht aus. Es erhalten daher anteilig

A: $\frac{129 000 \times 212 000}{243 000}$	=	112 500 RM (abgerundet) und
C: $\frac{114 000 \times 212 000}{243 000}$	=	99 500 RM (abgerundet)

Der Anteil des B am Einheitswert ist 0.

Daneben haben:

A eine Ausgleichsforderung an B von	16 500 RM
und C eine Ausgleichsforderung an B von	14 500 RM
zusammen	<u>31 000 RM</u>

Die Ausgleichsforderungen gehören zum sonstigen Vermögen von A und C; sie sind nach den allgemeinen Grundsätzen zu bewerten. B kann die Ausgleichsschuld bei seinem Gesamtvermögen absetzen.

Fall 2

Vermögensaufstellung am 31. Dezember 1939

Verschiedene Besitzposten	225 000 RM	Schulden	94 000 RM
	<u>225 000 RM</u>	Reinvermögen	131 000 RM
			<u>225 000 RM</u>

Der Einheitswert von 131 000 RM bleibt um 24 000 RM hinter dem Vermögen nach der Handelsbilanz zurück. Die Auseinandersehungsanteile betragen:

Für A: 110 000 - 8 000	=	102 000 RM
C: 95 000 - 8 000	=	87 000 RM
		<u>189 000 RM</u>
B: - 50 000 - 8 000	=	- 58 000 RM
		<u>131 000 RM</u>

Der Einheitswert des Betriebsvermögens = 131 000 RM wird verteilt:

A: $\frac{102 000 \times 131 000}{189 000}$	=	70 700 RM (abgerundet)
C: $\frac{87 000 \times 131 000}{189 000}$	=	60 300 RM (abgerundet)

B schuldet als Ausgleich an A:	31 300 RM
an C:	26 700 RM
	<u>58 000 RM</u>

Fall 3

Vermögensaufstellung am 31. Dezember 1939

Verschiedene Besitzposten	418 000 RM	Schulden	80 000 RM
	<u>418 000 RM</u>	Reinvermögen	338 000 RM
			<u>418 000 RM</u>

Das Vermögensmehr gegenüber der Handelsbilanz von 183 000 RM wird nach Köpfen auf A, B und C verteilt:

A: 110 000 + 61 000	=	171 000 RM
C: 95 000 + 61 000	=	156 000 RM
B: 61 000 - 50 000	=	11 000 RM
		<u>338 000 RM</u>

In gleicher Weise ist der Einheitswert aufzuteilen.

Fall 4

Vermögensaufstellung am 31. Dezember 1939

Verschiedene Besitzposten	65 000 RM	Schulden	144 000 RM
Untervermögen	79 000 RM		
	<u>144 000 RM</u>		<u>144 000 RM</u>

Der Vermögensunterschied gegenüber der Handelsbilanz = 234 000 RM ist mit je 78 000 RM auf A, B und C umzuliegen; d. h. es ergeben sich die folgenden Auseinandersehungsanteile:

A: 110 000 - 78 000	=	32 000 RM
C: 95 000 - 78 000	=	17 000 RM
		<u>49 000 RM</u>
B: - 50 000 - 78 000	=	- 128 000 RM

Der Einheitswert des Betriebsvermögens ist 0 RM, doch muß im Bewertungsverfahren außerdem die Höhe des Untervermögens festgestellt werden (Hinweis auf HStW 1939 S. 755).

A hat einen Ausgleichsanspruch an B von 32 000 RM
C hat einen Ausgleichsanspruch an B von 17 000 RM

B hat neben diesen Ausgleichsschulden von 49 000 RM noch den Untervermögensposten der Gesellschaft von 79 000 RM zu decken, das sind insgesamt Verpflichtungen von 128 000 RM

Das Betriebsfinanzamt, das die Einheitswertfeststellung und Verteilung auf die Gesellschafter vorzunehmen hat, muß in Fällen der vorliegenden Art auch die Ausgleichsforderungen und die Ausgleichsschulden der Gesellschafter untereinander ermitteln und den Wohnsitzfinanzämtern mitteilen. Es wird dann oft von den Wohnsitzfinanzämtern noch geprüft werden müssen, ob die Ausgleichsforderungen der Gesellschafter vollwertig sind. Wenn eine Gesellschafter mit Ausgleichsverpflichtungen völlig vermögenslos ist, ist die Ausgleichsforderung gegen ihn mit 0 RM anzusehen. Darüber hinaus können die Gesellschafter mit Ausgleichsforderungen im Falle der Überschuldung der Gesellschaft — siehe Fall 4 — noch verlangen, daß der Betrag des Minusvermögens von ihrem Vermögen anteilmäßig als abzugsfähig anerkannt wird, da sie als Gesellschafter für alle Verpflichtungen ihrer Gesellschaft einzustehen haben. Bei der Beurteilung des Wertes von Ausgleichsforderungen ist aber auch eine zukünftige günstige Entwicklung der Gesellschaft oder günstige Entwicklung der Vermögenslage des Ausgleichsschuldners — in Zukunft zu erwartende Vermögensanfänge — zu berücksichtigen.

6. Die Verteilung des Auflösungsvermögens ist vertraglich besonders geregelt

Haben die Gesellschafter besondere Vereinbarungen über die Verteilung des Gesellschaftsvermögens im Falle der Auflösung der Gesellschaft getroffen, so sind diese vertraglichen Verteilungsbestimmungen auch bei der Aufteilung des Einheitswerts zu beachten. Würde in unseren früheren Beispielen in den Abschnitten 4 und 5 eine Verteilung des laufenden Jahresergebnisses (Gewinn oder Verlust) und des Auflösungsvermögens unter die Gesellschafter A, B und C im Verhältnis 2:1:2 vereinbart sein, dann wäre im Fall 1 des Abschnitts 4 das Mehrvermögen von 57 000 RM zu $\frac{2}{5}$ auf Gesellschafter A, $\frac{1}{5}$ auf Gesellschafter B und $\frac{2}{5}$ auf Gesellschafter C aufzuteilen; das gleiche würde für das Wenigervermögen von

24 000 RM im Fall 2 des Abschnitts 4 gelten. Sinngemäß wären auch die Vermögenswertunterschiede in den Fällen des Abschnitts 5 aufzuteilen.

Wie ist nun zu verfahren, wenn die vertraglich festgelegten Auflösungsquoten von den Verteilungsquoten für die laufenden Jahresergebnisse abweichen? Den vorgenannten Ergebnisverteilungsquoten 2:1:2 stehen beispielsweise die Vermögensauflösungsquoten (d. h. Aufteilungschlüssel für den Unterschiedsbetrag zwischen Auflösungsvermögen und Buchwert der Kapitalanteile in der letzten Bilanz vor der Auflösung) 4:2:3 gegenüber! Die Wertunterschiede zwischen Einheitswert und handelsbilanzmäßigem Gesellschaftsvermögen werden wohl zum größten Teil auf den stillen Rücklagen in den Handelsbilanzwerten beruhen. Diese Rücklagen werden im Laufe der Geschäftstätigkeit des Unternehmens überwiegend aufgelöst, dann als zusätzliche Gewinnposten in Erscheinung treten und durch die Gewinnaufteilung den einzelnen Berechtigten zufallen. Berücksichtigt man außerdem, daß die Unternehmung nach dem Bewertungsstichtag meistens auf noch unbestimmte Zeit weiter besteht und daß die stillen Rücklagen später wahrscheinlich den Gesellschaftern nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zufallen werden, so könnte man dazu neigen, die Vermögensunterschiede im Einheitswert, soweit sie auf Bewertungsrücklagen bei Gütern, die vor der tatsächlichen Auflösung umgesetzt sein werden, entfallen, nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen. Ich möchte jedoch eine solche Folgerung ablehnen. Nicht allein, daß dagegen die Bestimmung des § 4 Reichsbewertungsgesetz über den aufschiebend bedingten Erwerb spricht — ob dem einzelnen Gesellschafter die Rücklage anteilig nach dem Gewinnverteilungsverhältnis zufallen wird, hängt von der Voraussetzung des zukünftigen Umfalles ab —, in der Hauptsache scheint mir eine solche Regelung dem hier vertretenen Grundgedanken, daß die Einheitswertzerlegung eine gedachte Auflösung des Gemeinschaftsvermögens unter die Berechtigten ist — mit dem Unterschied, daß an Stelle der tatsächlichen Auflösungs- werte die Werte nach dem Reichsbewertungsrecht treten —, zu widersprechen. Daraus ist zu folgern, daß in den Fällen, in denen die Ergebnisverteilungsquoten und die Vermögensauflösungsquoten verschieden bemessen sind, die Aufteilung des Unterschiedsbetrags zwischen Summe der handelsbilanzmäßigen Kapitalanteile und dem Einheitswert nach den Vermögensaufteilungsquoten zu erfolgen hat.

7. Weitere Fälle besonderer vertraglicher Regelung

Auch die übrigen, in den Verträgen zwischen den Beteiligten festgelegten besonderen Bestimmungen über die Verteilung des Gesellschaftsvermögens im Falle der Auflösung sind entsprechend den Darlegungen unter Abschnitt 6 bei der Aufteilung des Einheitswerts zu beachten. Ist vereinbart, daß der eine oder daß mehrere Gesellschafter im Falle der Auflösung an den stillen Rücklagen in den Buchwerten nicht beteiligt sind, dann ist der Unterschied zwischen Einheitswert und handelsbilanzmäßigem Gesamtkapital auch nur auf die übrigen Beteiligten umzulegen. Ist im Gesellschaftsvertrag — oder sonst vertraglich — bestimmt, daß das Vermögen mehr oder weniger von bestimmten Wirtschaftsgütern der Gesellschaft im Zeitpunkt der Auflösung gegenüber dem letzten Buchansatz nur einem oder nur einem Teil der Gesellschafter zuzustehen soll, dann ist diese Bestimmung bei der Einheitswertaufteilung in der Weise zu beachten, daß der Wertunterschied für diese Güter zwischen handelsrechtlichem Ansatz und Wert in der Vermögensaufstellung vom gleichen Stichtag dem oder den Berechtigten besonders zugeschrieben wird. Beispiel dazu:

Handelsbilanz am 31. Dezember 1939

Grundstücke . . .	100 000 RM	Schulden . . .	240 000 RM
Sonstige		Kapital A . . .	120 000 RM
Besitzposten	420 000 RM	Kapital B . . .	50 000 RM
		Kapital C . . .	110 000 RM
	<u>520 000 RM</u>		<u>520 000 RM</u>

Die Vermögensauflösungsquoten sind zwischen A, B und C in Verhältnis 2:1:2 festgelegt; die Grundstücke sind an A aber zum Buchwert herauszugeben.

Vermögensaufstellung am 31. Dezember 1939, die der Einheitswertfeststellung zugrunde liegt:

Grundstücke	180 000 RM	Schulden . . .	250 000 RM
Sonstige		Reinvermögen	335 000 RM
Besitzposten	405 000 RM		
	<u>585 000 RM</u>		<u>585 000 RM</u>

Von dem Mehrvermögen laut Einheitswert = 55 000 RM stehen dem Gesellschafter A 80 000 RM (Mehrwert der Grundstücke) zu. Nach dieser Zuteilung ergibt sich ein aufzuteilender Fehlbetrag von 25 000 RM. Davon entfallen auf A: 2/5 = 10 000 RM, B: 1/5 = 5 000 RM und C: 2/5 = 10 000 RM.

Der Einheitswert von 335 000 RM ist also wie folgt aufzuteilen:

A:	120 000 + 80 000 - 10 000	=	190 000 RM
B:	50 000 + — - 5 000	=	45 000 RM
C:	110 000 + — - 10 000	=	100 000 RM
			<u>335 000 RM</u>

8. Besonderheiten bei der Verteilung des Betriebsvermögens einer Kommanditgesellschaft

Für die Verteilung des Auflösungs-schlusssvermögens einer Kommanditgesellschaft gelten § 161 Abs. 2 HGB gemäß die gleichen Vorschriften wie für die Offene Handelsgesellschaft. Der Kommanditist haftet nur mit seiner Vermögenseinlage, d. h. er kann in dem ungünstigsten Fall nur diesen Betrag verlieren, wenn er die Einlage voll geleistet hat. Sonst muß er unter Umständen noch für die rückständigen Einlagebeträge einstehen. Daraus ergibt sich, daß er bei Vollaufzahlung nach der Auflösung der Gesellschaft niemals eine Ausgleichschuld gegenüber den anderen Gesellschaftern haben kann; wohl aber kann er selbst in bestimmten Fällen Ausgleichsforderungen gegen die Komplementäre erheben.

Nach § 168 HGB gilt — wenn nichts anderes vereinbart ist — bei der Kommanditgesellschaft für die Gewinnverteilung (nach Abzug des Zinsvoraus) und für die Verlustumlegung eine Verteilung, die „in den Umständen nach angemessenes Verhältnis der Anteile“ berücksichtigt. Diese reichlich unbestimmte Vorschrift hat dazu geführt, daß in den Gesellschaftsverträgen fast immer genaue Bestimmungen über die Gewinn- und Verlustverteilung und über die Verteilung des Auflösungsvermögens enthalten sind.

Wenn daher auch für die Verteilung des Einheitswertvermögens einer Kommanditgesellschaft allgemein die gleichen Grundsätze wie bei der Offenen Handelsgesellschaft anzuwenden sind, so ergibt sich aus der Tatsache der Teilhaftung der Kommanditisten mitunter doch eine Besonderheit bei der Aufteilungsrechnung.

Beispiel:

Handelsbilanz einer Kommanditgesellschaft am 31. Dezember 1939

Verschiedene		Verschiedene	
Besitzposten	1 750 000 RM	Schulden	430 000 RM
Kapitalanteil des Vollhafters A	150 000 RM	Kapitalanteil des Vollhafters B	720 000 RM
		Vollhafters C	360 000 RM
		Teilhafters D	380 000 RM
		Teilhafters E	10 000 RM
	<u>1 900 000 RM</u>		<u>1 900 000 RM</u>

Die Beteiligungen am Gewinn und Verlust und am Auflösungserfolg betragen:

A: 15 v. H., B: 45 v. H., C: 20 v. H., D: 15 v. H., E: 5 v. H.

Die Vermögensaufstellung zur Einheitsbewertung für den gleichen Stichtag lautet:

Verschiedene		Verschiedene	
Besitzposten	1 885 000 RM	Schulden	415 000 RM
		Betriebsvermögen	970 000 RM
	<u>1 885 000 RM</u>		<u>1 885 000 RM</u>

Der Unterschied zwischen dem Einheitswert und dem handelsbilanzmäßigen Gesamtkapital (nach Ausgleich des negativen Kapitalanteils) beträgt minus 350 000 RM. Davon würden nach dem Vertrag auf den Kommanditisten E 5 v. H. = 17 500 RM entfallen. Damit würde aber sein Kapitalanteil negativ (minus 7 500 RM) sein. E als Teilhaber kann aber nicht mehr als seinen Kapitalanteil, hier 10 000 RM, verlieren. Er hat daher von dem ganzen Fehlbetrag nur 10 000 RM zu tragen, die restlichen 340 000 RM sind auf die übrigen Beteiligten wie folgt umzulegen:

A:	$\frac{15 \times 340\,000 \times 100}{100 \times 95}$	=	53 690 RM (abgerundet)
B:	$\frac{45 \times 340\,000 \times 100}{100 \times 95}$	=	161 040 RM (abgerundet)
C:	$\frac{20 \times 340\,000 \times 100}{100 \times 95}$	=	71 580 RM (abgerundet)
D:	$\frac{15 \times 340\,000 \times 100}{100 \times 95}$	=	53 690 RM (abgerundet)

340 000 RM

Die Auseinanderetzungsanteile betragen für:

B:	720 000	—	161 040	=	558 960 RM	
C:	360 000	—	71 580	=	288 420 RM	
D:	380 000	—	53 690	=	326 310 RM	
E:	10 000	—	10 000	=	0 RM	
					<u>1 173 690 RM</u>	
A:	—	150 000	—	53 690	=	— 203 690 RM
		<u>1 320 000</u>		<u>850 000</u>		<u>970 000 RM</u>

Der Einheitswert des gesellschaftlichen Betriebsvermögens ist unter die Gesellschafter B, C und D wie folgt aufzuteilen:

B:	$\frac{558\,960 \times 970\,000}{1\,173\,690}$	=	461 960 RM (abgerundet)
C:	$\frac{288\,420 \times 970\,000}{1\,173\,690}$	=	238 370 RM (abgerundet)
D:	$\frac{326\,310 \times 970\,000}{1\,173\,690}$	=	269 670 RM (abgerundet)
			<u>zusammen 970 000 RM</u>

A schuldet als Ausgleich

an B	97 000 RM
an C	50 050 RM
an D	56 640 RM
	<u>zusammen 203 690 RM</u>

Nachtrag. Nach Drucklegung des Aufsatzes sind zwei Urteile des Reichsfinanzhofs veröffentlicht worden, in denen ausgesprochen ist, daß es nach dem Bewertungsrecht bei den Personengesellschaften im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern in der Regel weder Darlehen noch Schulden gibt (RStBl 1940 S. 459 und 460). Die Zerlegung des Einheitswerts einer Personengesellschaft, wenn in ihrer Handelsbilanz solche Darlehen oder Schulden auftreten, ist in sinngemäßer Anwendung der oben beschriebenen Verteilungsgrundsätze vorzunehmen.

Die steuerliche Behandlung der Warenrückvergütungen

Von Obersteuerinspektor Henze, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

1. Einführung,
2. Die Warenrückvergütungen,
3. Die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütungen § 5 Absatz 1 gemäß,
4. Der Mitgliederumsatz,
5. Der Nichtmitgliederumsatz,
6. Der Gesamtumsatz,
7. Die Berechnung § 5 Absatz 1 gemäß,
8. Die Einschränkung des Abzugs § 5 Absatz 2 gemäß,
9. Ausgeschüttete Gewinnanteile,
10. Eigenkapital,
11. Die Berechnung § 5 Absatz 2 gemäß,
12. Warenrückvergütungen in Verlustjahren,
13. Der Steuerabzug vom Kapitalertrag,
14. Die Warenrückvergütungen beim Gewerbeertrag,
15. Die Warenrückvergütungen bei Verbrauchergenossenschaften.

1. Einführung

Es sind der Verordnung vom 8. Dezember 1939, RStBl 1939 S. 1189, für die Besteuerung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften die beiden folgenden Grundsätze zu entnehmen:

1. Es gibt nur noch ein einheitliches Einkommen, den gewerblichen Gewinn;
2. Die steuerliche Behandlung der Warenrückvergütungen ist durch § 5 der Verordnung einheitlich geregelt.

Es ist für die Körperschaftsteuerpflicht der Genossenschaften bis zum Ablauf des Jahres 1938 von Bedeutung gewesen, ob sich der Geschäftsbetrieb auf den Kreis der Mitglieder beschränkt hat. Ist dies der Fall gewesen, so ist die Genossenschaft nur mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen steuerpflichtig gewesen.

Das Einkommen ist also in diesem Fall nach Einkunftsarten aufgeteilt worden. Diese Aufteilung stellt eine Ausnahme dar, weil für Körperschaftsteuerpflichtige, die handelsrechtlich zu ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte als gewerbliche Einkünfte gelten. Genossenschaften sind § 17 Absatz 2 des Genossenschaftsgesetzes gemäß zu ordnungsmäßiger Buchführung verpflichtet.

Die Verordnung vom 8. Dezember 1939 beseitigt die Ausnahme und setzt auch für Genossenschaften das einheitliche Einkommen, den gewerblichen Gewinn, fest. Eine Aufteilung nach Einkunftsarten kommt in keinem Fall mehr in Betracht.

Es ist § 7 RStG gemäß für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen ver-

teilt wird. Ein verteilter Gewinn unterliegt bei der Genossenschaft der Körperschaftsteuer und danach bei dem einzelnen Genossen der Einkommensteuer.

Die Genossenschaften schütten ihre Überschüsse ebenso wie die Kapitalgesellschaften als Kapitaldividende aus, und zwar nach dem Verhältnis der auf die Geschäftsanteile geleisteten Einzahlungen. Das Genossenschaftsgesetz (§ 19 Absatz 2) gibt aber auch das Recht, den Gewinn nach einem anderen Maßstab zu verteilen. Es ist dann in den Satzungen bestimmt, daß ein Teil des Gewinns den Rücklagen zugewiesen und der Rest auf die Mitglieder nach Maßgabe der mit der Genossenschaft erzielten Umsätze verteilt werden soll.

Die Erübrigungen einer Genossenschaft können demgemäß wie folgt verwendet werden:

1. als bare Dividende auf die eingezahlten Geschäftsanteile (Geschäftsguthaben);
2. zur Auffüllung der noch nicht voll einbezahlten Geschäftsanteile;
3. zu Rücklagezwecken;
4. zu Rückvergütungen (Kundengewinn).

Echte Gewinnverwendung und volle Besteuerung ist gegeben, soweit der Gewinn als Dividende ausgeschüttet wird oder zur Auffüllung nicht einbezahlter Geschäftsanteile oder für Rücklagen verwendet wird.

Die Rückvergütungen werden nicht nach der Höhe der Anteile, sondern nach dem Umsatz ausgeschüttet.

2. Die Warenrückvergütungen

Warenrückvergütungen werden in der Regel nur von Genossenschaften gewährt. Genossenschaften verfolgen das Ziel, den Erwerbsberuf und die Wirtschaft des einzelnen

Genossen zu fördern. Dazu gehört auch, daß die Waren an die Mitglieder möglichst billig abgegeben werden. Es wird dadurch erreicht, daß den Genossen ein Preisnachlaß gewährt wird.

Die Genossenschaften gewähren den Preisnachlaß in der Regel erst nachträglich in Form einer Warenrückvergütung. Es wird den Genossen nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs ein Teil der von ihnen im Laufe des Jahrs gezahlten Kaufpreisgelder erstattet.

Es werden jedoch an Stelle von Warenrückvergütungen auch Nachzahlungen gewährt. Das ist dann der Fall, wenn die Mitglieder der Genossenschaft Lieferungen oder Leistungen an die Genossenschaft ausführen. Es werden auch von der Genossenschaft Rückzahlungen gewährt, wenn die Genossenschaft zu hohe Unkostenbeiträge erhoben hat.

Nachzahlungen und Rückzahlungen sind den Warenrückvergütungen gleichzustellen.

Der Anspruch des einzelnen Genossen auf die Warenrückvergütungen kann auf verschiedene Weise entstehen:

Der einfachste Weg ist, daß der Anspruch in der Satzung der Genossenschaft festgelegt wird. Es bestehen gegen diese Feststellung des Rechtsanspruchs jedoch oft Bedenken, weil die Warenrückvergütung auch in festgelegter Höhe gezahlt werden muß, wenn das tatsächliche Ergebnis des Geschäftsbetriebs der Genossenschaft eine Rückvergütung nicht zuläßt, z. B. weil mit Verlust abgeschlossen worden ist.

Die Höhe der Rückvergütungen kann den zu erwartenden Geschäftsergebnissen besser angepaßt werden, wenn der Anspruch auf die Warenrückvergütung vertraglich in kürzeren Zeitabschnitten im voraus durch Beschluß des Vorstands der Genossenschaft festgelegt wird.

Die Höhe der Warenrückvergütung des einzelnen Jahrs wird jedoch nur dann von dem Geschäftsergebnis des betreffenden Jahrs abhängig gemacht, wenn die Warenrückvergütung in der Mitgliederversammlung beschlossen wird, die den Jahresüberschuß verteilt.

Die Warenrückvergütungen sind bis zum Ablauf des Jahrs 1938 bei den einzelnen Steuern nicht einheitlich behandelt worden. Sie sind teils voll besteuert und teils auch nur in bestimmter Höhe besteuert worden. Sie sind als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen worden, ihre Besteuerung ist aber auch als Kundengewinn besonders geregelt gewesen. Die Besteuerung hat sich auch danach gerichtet, ob die Genossenschaft ihren Geschäftsbetrieb auf den Mitgliederkreis beschränkt hat.

Die Verordnung vom 8. Dezember 1939, deren Grundzüge auch vom Gewerbesteuerrecht übernommen sind, gewährleistet nun die einheitliche Behandlung der Warenrückvergütungen. Die Grundzüge des § 5 der Verordnung gelten sowohl für die Ergebnisbesteuerung wie auch für den Ansatz als Mindesteinkommen bei der Körperschaftsteuer, für den Steuerabzug vom Kapitalertrag und auch für den Gewerbeertrag. Es gibt für alle diese Fälle nur die Berechnung § 5 der Verordnung gemäß. Es ist dadurch eine wesentliche Vereinfachung geschaffen.

Die Vorteile, die die Genossen durch ihre Beteiligung an der Genossenschaft erzielen, sind dem Genossenschaftsgedanken gemäß nicht als Gewinne im kapitalistischen Sinn, sondern als Ersparnisse anzusehen.

§ 5 der Verordnung berücksichtigt diesen Grundsatz des Genossenschaftsgedankens. Die Warenrückvergütungen sind an sich abzugsfähig vom steuerpflichtigen Einkommen der Genossenschaft.

Es darf andererseits der Genossenschaft nicht überlassen bleiben, ihre Gewinne durch Warenrückvergütungen beliebig zu schmälern. Es wäre zu diesem Zweck immer festzustellen gewesen, ob die Höhe der Warenrückvergütung als angemessen anzusehen ist. Diese Feststellung in den Einzelfällen wäre zu schwierig. § 5 der Verordnung setzt deshalb den Umfang der Abzugsfähigkeit für die Warenrückvergütungen fest.

Es sind § 5 Absatz 1 gemäß die Gewinnanteile zu versteuern, die aus Nichtmitgliedergeschäften

herrühren. Wenn eine Genossenschaft selbst an dem Genossenschaftsgedanken nicht festhält, sondern auch Nichtmitglieder an ihrem Geschäftsbetrieb beteiligt, betätigt sie sich insoweit wie jedes andere wirtschaftliche Unternehmen.

Es entspricht dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, wenn die Gewinne der Genossenschaft aus dem Nichtmitgliedergeschäft der Besteuerung unterworfen werden.

§ 5 Absatz 2 der Verordnung fordert außerdem die Versteuerung einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals. Wenn die ausgeschüttete Dividende den Betrag einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals nicht erreicht, sind insoweit die Warenrückvergütungen nicht abzugsfähig.

3. Die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütungen § 5 Absatz 1 gemäß

Die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütungen beruht, wie schon ausgeführt, auf dem Gedanken, daß die Warenrückvergütungen nicht Gewinne im eigentlichen Sinn, sondern Ersparnisse bedeuten. Gewinne, die eine Genossenschaft aus der Geschäftsbeteiligung von Nichtmitgliedern oder aus anderen Geschäften erzielt, kommen jedoch auch den Genossen zugute. Sie ermöglichen eine höhere Warenrückvergütung.

Es hätte demnach festgestellt werden müssen, in welcher Höhe in den Warenrückvergütungen auch Gewinne aus Nichtmitgliedergeschäften oder Gewinne anderer Art enthalten sind. Diese Feststellung wäre kaum möglich gewesen. Die Verordnung geht deshalb von dem Verhältnis aus, in dem die Umsätze mit Mitgliedern zum Gesamtumsatz stehen. In dieser Höhe nur sind die Warenrückvergütungen § 5 Absatz 1 gemäß abzugsfähig.

§ 5 Absatz 1 gemäß ist stets von dem Verhältnis des Umsatzes mit Mitgliedern zum Gesamtumsatz auszugehen. Es ist nicht zulässig, den Gewinn aus Nichtmitgliedergeschäften gesondert zu berechnen. Dies würde in der Praxis nur neue Streitpunkte hervorrufen. Das Umsatzverhältnis darf deshalb nur die Grundlage für die Abzugsfähigkeit abgeben.

Es sind für die Berechnung § 5 Absatz 1 gemäß drei Rechnungsgrößen erforderlich:

1. die Höhe der Warenrückvergütungen;
2. die Höhe des Mitgliederumsatzes;
3. die Höhe des Gesamtumsatzes.

Die Höhe der Warenrückvergütung setzt die Genossenschaft fest.

Was ist Mitgliederumsatz?

4. Der Mitgliederumsatz

Der Mitgliederumsatz ist deshalb Ausgangspunkt, weil die Genossenschaften Warenrückvergütungen grundsätzlich nur an Mitglieder gewähren dürfen. Der Berechnung der Warenrückvergütung wird auch von der Genossenschaft der Umsatz der Mitglieder mit der Genossenschaft zugrunde gelegt. Die Umsätze der Mitglieder werden teils aus den erhaltenen Sparmarken, teils aus den Eintragungen in Konten oder in besonderen Festen, die die Mitglieder beim einzelnen Geschäft vorlegen, festgestellt. Die Summe der Umsätze, die bei der Berechnung der Warenrückvergütungen von der Genossenschaft zugrunde gelegt worden sind, ist der Mitgliederumsatz im Sinn des § 5 Absatz 1 der Verordnung.

Mitglieder sind nur die Personen, die in der Genossenschaftsliste beim Registergericht als Genossen eingetragen sind. Es ist erforderlich, daß die Mitgliedschaft während der ganzen Zeit bestanden hat, in der die Genossenschaft das betreffende Mitglied am Geschäftsbetrieb beteiligt hat. Umsätze vor oder nach der Mitgliedschaft können nicht als Mitgliedergeschäfte angesehen werden, es sei denn, daß die Anmeldung des Mitglieds dem Gericht zur Eintragung in die Genossenliste bereits eingereicht ist (Hinweis auf RFS-Urteil vom 17. Ja-

nuar 1934 — IA 39 —, RStBl 1934 S. 616, und vom 8. Dezember 1936 — IA 126 —, RStBl 1937 S. 341).

Es entsteht die Frage, ob die mittelbare Teilnahme von Nichtmitgliedern schädlich ist für den Abzug der Warenrückvergütungen. Es gehören dazu die Fälle, in denen eine juristische Person oder eine andere Mehrheit von Personen Mitglied der Genossenschaft ist und Waren bezieht, die dann oft an Personen weitergegeben werden, die der Genossenschaft fernstehen.

Diese Frage hat auch nach dem bisherigen Körperschaftsteuerrecht, und zwar für die Steuerpflicht der Genossenschaft, Bedeutung gehabt. Die Rechtsprechung hat in solchen Fällen die Steuerpflicht der Genossenschaft grundsätzlich bejaht. Sie ist dabei davon ausgegangen, daß die Beteiligung an einer Genossenschaft die Wirtschaft der Genossen erleichtern soll und nicht die fernstehender Personen.

Bei § 5 Absatz 1 der Verordnung handelt es sich nun in den bezeichneten Fällen nur darum, in welcher Höhe Umsätze mit Mitgliedern zu rechnen sind.

Eine Nachprüfung des Umsatzes mit einem Mitglied, das eine juristische Person ist, daraufhin, ob die bezogenen Waren auch Nichtmitgliedern zugute gekommen sind und in welchem Umfang, ist nicht vorzunehmen. Sie wäre auch zu schwierig. Nur wenn feststeht, daß der Genosse zur eigenen Verwendung der bezogenen Waren nicht in der Lage ist, z. B. wenn der Genosse nur als Strohmännchen dient, wird der gesamte Umsatz als Nichtmitgliederumsatz anzusehen sein.

Wie ist zu verfahren, wenn eine Genossenschaft Warenrückvergütungen auch an Nichtmitglieder gewährt, obwohl es grundsätzlich nicht zulässig ist?

§ 5 der Verordnung handelt nur von Warenrückvergütungen, die von der Genossenschaft Mitgliedern gewährt werden. Wenn aber diese Bestimmung die Abzugsfähigkeit der den Mitgliedern gewährten Warenrückvergütungen ganz oder zum Teil anerkennt, darf daraus nicht gefolgert werden, daß die Warenrückvergütungen, die Nichtmitgliedern gewährt werden, dann nicht abzugsfähig sind.

Die Warenrückvergütung, die Nichtmitglieder erhalten, stellt ebenfalls einen Preisnachlaß dar und mindert die Einnahmen und den Gewinn der Genossenschaft. Es ist nicht zweifelhaft, daß bei jedem anderen Unternehmen ein solcher Preisnachlaß vom Gewinn abzugsfähig ist. Es liegt kein Anlaß vor, bei der Genossenschaft die Abzugsfähigkeit nicht zuzulassen. Die Warenrückvergütungen, die Nichtmitgliedern gewährt werden, sind also voll abzugsfähig. Es ist dabei gleichgültig, ob die Warenrückvergütungen den Nichtmitgliedern in gleicher Höhe oder in geringerem Umfang gewährt werden.

5. Der Nichtmitgliederumsatz

Der Nichtmitgliederumsatz besteht in dem Unterschied zwischen Gesamtumsatz und Mitgliederumsatz. Es ist weder gesondert festzustellen noch nachzuweisen.

Einwendungen gegen diese Berechnungsart können nicht erhoben werden. Die Genossenschaft kann nicht einwenden, daß der Nichtmitgliederumsatz einen Gewinn erbracht hat. Das Finanzamt andererseits kann von der bezeichneten Berechnung nicht abgehen, weil nach seiner Ansicht durch das Nichtmitgliedergeschäft höhere Gewinne erzielt worden sind.

Was vom Gesamtumsatz nicht Mitgliederumsatz ist, gilt als Nichtmitgliederumsatz. Es ist gleichgültig, welcher Art die anderen Umsätze sind. Es ist auch belanglos, wer als Nichtmitglied im einzelnen in Betracht gekommen ist. Streitfragen, daß Nichtmitgliederunternehmen nur einmalig oder laufend, freiwillig oder aus zwingenden Gründen, geringfügig oder in großem Umfang getätigt worden sind, brauchen nicht mehr gelöst zu werden. Es können aus solchen Gründen auch nicht Willigkeitsmaßnahmen § 131 AO gemäß beantragt werden.

6. Der Gesamtumsatz

Was ist als Gesamtumsatz anzusehen?

Eine besondere Ermittlung des Gesamtumsatzes muß grundsätzlich vermieden werden. Die Feststellung ist deshalb in Anlehnung an die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes zu treffen. Gesamtumsatz ist die Summe der bei der Umsatzsteuerberanlagung zugrunde gelegten steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätze.

Die Beranlagung der Umsatzsteuer findet stets nach dem Kalenderjahr statt. Es ergeben sich Schwierigkeiten nicht, wenn das Wirtschaftsjahr der Genossenschaft mit dem Kalenderjahr übereinstimmt. Wenn jedoch die Genossenschaft ein Wirtschaftsjahr führt, das vom Kalenderjahr abweicht, muß die Feststellung des Gesamtumsatzes für das Wirtschaftsjahr besonders vorgenommen werden.

Es muß bei der Berechnung des Abzugs § 5 Absatz 1 gemäß der Gesamtumsatz für den gleichen Zeitraum zugrunde gelegt werden, dessen Gewinn zur Körperschaftsteuerberanlagung wird. Wenn in einem Beranlagungszeitraum bei der Körperschaftsteuerberanlagung zwei Wirtschaftsjahre (ein volles Wirtschaftsjahr und ein Rumpfwirtschaftsjahr) zum Ansatz kommen oder nur ein (kürzeres) Rumpfwirtschaftsjahr angesetzt wird, müssen also auch die Umsätze für die gleichen Zeiträume der Berechnung § 5 Absatz 1 gemäß zugrunde gelegt werden.

Die Schwierigkeiten der besonderen Feststellung des Gesamtumsatzes in diesen Fällen werden so groß sein, weil die Feststellungen auf Grund der Veranlagungen getroffen werden können, und weil auch die Genossenschaft die erforderlichen Unterlagen leicht beschaffen kann.

Wenn eine Genossenschaft ihren Geschäftsbetrieb nur auf den Preis ihrer Mitglieder beschränkt, kann trotzdem § 5 Absatz 1 zur Anwendung kommen. Die Genossenschaft kann Umsätze aus Hilfsgeschäften haben, z. B. aus dem Verkauf von Einrichtungsgegenständen oder eines Grundstücks, aus Lohnfahrten usw.

Die Umsätze aus den Hilfsgeschäften sind im Gesamtumsatz enthalten. Die Warenrückvergütungen, die sich nach dem Verhältnis dieser Umsätze zum Gesamtumsatz ergeben, sind nicht abzugsfähig.

Eine Änderung der Umsatzsteuerberanlagung, z. B. infolge einer Betriebsprüfung, kann künftig auch eine Berichtigung der Körperschaftsteuerberanlagung nach sich ziehen, wenn sich nach der Berichtigung des Umsatzes auch die Berechnung der abzugsfähigen Warenrückvergütung ändert.

7. Die Berechnung § 5 Absatz 1 gemäß

§ 5 Absatz 1 der Verordnung legt fest, in welchem Umfang die Warenrückvergütungen abzugsfähig sind. Die Genossenschaften erklären jedoch meist den Gewinn, der sich bereits nach Abzug der Warenrückvergütungen ergibt. Es wird dann also in der Praxis darauf ankommen, den nicht abzugsfähigen Teil der Warenrückvergütungen zu errechnen und dem erklärten Gewinn wieder zuzusetzen.

Beispiel:

Die Genossenschaft erklärt einen Gewinn in Höhe von 3000 RM. Es sind davon bereits Warenrückvergütungen abgesetzt mit 4 000 RM.

Es sollen betragen:

der Gesamtumsatz	500 000 RM,
der Mitgliederumsatz	400 000 RM,
dann beträgt der Umsatz mit Nichtmitgliedern	100 000 RM.

Es kann errechnet werden:

a) der nicht abzugsfähige Teil nach der Rechnung
 $100\,000 \cdot 4\,000$
 500 000

Er beträgt 800 RM und kann dem Gewinn mit 800 RM zugeföhrt werden,

oder

b) der abzugsfähige Teil nach der Rechnung $\frac{400\,000 \cdot 4\,000}{500\,000}$ Er beträgt 8 200 RM, es sind aber abgeföhrt 4 000 RM, also sind dem Gewinn zuzuföhren 800 RM.

Wenn jedoch die Genossenschaft den vollen Reingewinn von 7 000 RM erklärt, ist der abzugsfähige Teil der Warenrückvergütungen mit — oben b — 8 200 RM abzuföhren.

8. Die Einschränkung des Abzugs § 5 Absatz 2 gemäß

Der Abzug der Warenrückvergütungen wird eingeschränkt durch die Bestimmungen des Absatzes 2. Die Einschränkung des Absatzes 2 tritt neben die des Absatzes 1.

In den Warenrückvergütungen wird in soweit eine Gewinnausschüttung erblickt, als der Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinnanteile hinter einer angemessenen Verzinsung des Eigenkapitals der Genossenschaft zurüchbleibt. Der RdZ-Erlaß vom 11. Dezember 1939 S 2515 — 300 III hat als angemessene Verzinsung des Eigenkapitals den Satz von 5 vom Hundert bis auf weiteres festgelegt.

Wenn der Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinnanteile die Verzinsung des Eigenkapitals in Höhe von 5 vom Hundert unterschreitet, ist um den Unterschiedsbetrag der Abzug der Warenrückvergütungen zu kürzen. Ist der Gewinn jedoch bereits um die vollen Warenrückvergütungen vermindert, tritt der Unterschiedsbetrag zum steuerpflichtigen Gewinn hinzu.

9. Ausgeschüttete Gewinnanteile

Welche Beträge sind als ausgeschüttete Gewinnanteile anzurechnen?

Es werden in der Hauptsache immer die Gewinnanteile sein, deren Verteilung die Genossenschaft an die Mitglieder auf Grund der Geschäftsanteile beschließt.

Art und Form der Ausschüttungen sind ohne Bedeutung. Es ist die Entstehung des Anspruch maßgebend, nicht erst die Tilgung des Anspruch. Es ist auch belanglos, aus welchen Mitteln die Ausschüttungen vorgenommen werden.

Wenn bei der Veranlagung verdeckte Gewinnausschüttungen angesetzt werden, so sind diese auch bei Berechnung der abzugsfähigen Warenrückvergütungen anzurechnen.

10. Eigenkapital

§ 5 Absatz 2 gemäß werden nicht die Geschäftsguthaben, sondern das Eigenkapital der Genossenschaft zugrunde gelegt. Eigenkapital ist ein weitergehender Begriff und umfaßt die Geschäftsguthaben mit. Der RdZ-Erlaß vom 11. Dezember 1939 S 2515 — 300 III bezeichnet als Eigenkapital die Geschäftsguthaben der Genossen und die offenen Reserven.

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

Offne Rücklagen sind die Bilanzposten, die ebenso wie die Geschäftsguthaben bei Auflösung der Genossenschaft den Anspruch der Genossen auf Verteilung des Vermögens umgrenzen. Es besteht deshalb zwischen Geschäftsguthaben und offenen Rücklagen wirtschaftlich kein Unterschied.

Offne Rücklagen sind die gesetzlichen Rücklagen (gesetzliche Reserven) und die freien Rücklagen. Beide werden in der Regel aus dem Gewinn gebildet.

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

Rückstellungen sind bereits bestehende, nur ihrem Betrag nach noch nicht festgestellte Schulden oder in ihrer Höhe noch nicht feststehende Verluste. Sie sind echte Schuldposten. Rückstellungen sind also nicht zum Eigenkapital zu rechnen.

Auch Wertberichtigungsposten (z. B. Deltredere), Rechnungsabgrenzungsposten sind nicht Eigenkapital.

Soweit über die Hinzurechnung einzelner Posten zum Eigenkapital Zweifel entstehen, sind sie nach steuerrechtlichen Grundsätzen, nicht nach handelsrechtlichen Grundsätzen zu entscheiden.

Es ist bei der Feststellung des Eigenkapitals von der Steuerbilanz am Schluß des Wirtschaftsjahrs auszugehen, das der Körperschaftsteuerveranlagung zugrunde liegt. Wenn in einem Veranlagungszeitraum zwei Wirtschaftsjahre enden, ist nur die Steuerbilanz des später endenden Wirtschaftsjahrs maßgebend. Der Gewinn der beiden Wirtschaftsjahre wird als Einheit bei der Körperschaftsteuerveranlagung angesetzt, deshalb kann auch im Fall des § 5 Absatz 2 der Verordnung nur die letzte Steuerbilanz im Veranlagungszeitraum die Grundlage für das Eigenkapital geben.

11. Die Berechnung § 5 Absatz 2 gemäß

Es müssen für die Berechnung § 5 Absatz 2 gemäß festgestellt werden:

1. der Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinnanteile und
2. der Betrag der angemessenen Verzinsung mit 5 v. H. des Eigenkapitals (Geschäftsguthaben zuzüglich offne Reserven).

Eine Kürzung des Abzugs der Warenrückvergütung kommt nur in Betracht, wenn die angemessene Verzinsung den Gesamtbetrag der Ausschüttungen übersteigt.

Beispiel:

Eine Genossenschaft hat in ihrer Bilanz ausgewiesen die Geschäftsguthaben mit 40 000 RM, die offenen Rücklagen mit 5 000 RM, also Eigenkapital 45 000 RM.

Die Genossenschaft schüttet 4 v. H. Dividende auf die Geschäftsguthaben aus, also 1600 RM.

Die angemessene Verzinsung beträgt 5 v. H. vom Eigenkapital (45 000 RM) = 2 250 RM, ausgeschüttet sind 1 600 RM,

der Abzug der Warenrückvergütungen ist demnach § 5 Absatz 2 gemäß um 650 RM zu vermindern.

Wenn der erklärte Gewinn bereits um die vollen Warenrückvergütungen gekürzt ist, ist der Betrag von 650 RM zum Gewinn hinzuzurechnen.

Der Abzug der Warenrückvergütungen wird durch § 5 Absatz 2 eingeschränkt, wenn eine angemessene Verzinsung des Eigenkapitals nicht vorliegt. Dies gilt auch, wenn in einem Jahr die Genossenschaft zwar Warenrückvergütungen gewährt, aber eine Dividende überhaupt nicht ausschüttet.

Beispiel:

Eine Genossenschaft weist die Geschäftsguthaben mit 50 000 RM und die offenen Rücklagen mit 10 000 RM aus. Das Eigenkapital beträgt danach 60 000 RM. Sie schüttet eine Dividende nicht aus.

Die angemessene Verzinsung beträgt 5 v. H. vom Eigenkapital (60 000 RM), also 3 000 RM.

In diesem Fall ist der Abzug der Warenrückvergütungen § 5 Absatz 2 gemäß um 3 000 RM zu kürzen. Dieser Betrag ist dem Gewinn zuzuföhren, wenn die Warenrückvergütungen vom Gewinn bereits abgeföhrt sind.

Es ist schon darauf hingewiesen worden, daß als Ausschüttungen auch verdeckte Gewinnausschüttungen anzurechnen sind.

Beispiel:

Eine Genossenschaft, deren Geschäftsguthaben 30 000 RM und deren Rücklagen 10 000 RM betragen, schüttet eine Dividende von 4 v. H. aus. Das Finanzamt setzt bei der Gewinnfeststellung außerdem verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von 1 500 RM an.

Die angemessene Verzinsung beträgt 5 v. H. vom Eigenkapital (40 000 RM), also 2 000 RM.
Es sind ausgeschüttet 1 200 RM,
als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen 1 500 RM,
zusammen 2 700 RM.

Die Ausschüttung übersteigt in diesem Fall die angemessene Verzinsung. Eine Kürzung des Abzugs der Warenrückvergütungen kommt demgemäß nicht in Betracht.

12. Warenrückvergütungen in Verlustjahren

Warenrückvergütungen können auch gewährt werden, wenn das Geschäftsjahr einen Verlust erbracht hat.

Die Berechnung des Abzugs der Warenrückvergütungen § 5 der Verordnung gemäß wirkt sich in Verlustjahren wie folgt aus:

1. Der Bilanzverlust wird vermindert;
2. Die Einschränkung des Abzugs § 5 gemäß kann bei dem Bilanzverlust zu einem Gewinn führen;
3. Wenn trotz der Einschränkung des Abzugs § 5 gemäß ein Verlust bleibt, wird die Höhe des Verlustabzugs für das folgende Jahr gekürzt;
4. Der Teil der Warenrückvergütungen, der § 5 gemäß nicht abzugsfähig ist, ist § 17 Ziffer 1 RStG gemäß beim Mindesteinkommen anzusehen.

Beispiel:

Eine Genossenschaft hat einen Gesamtumsatz von 400 000 RM. Der Mitgliederumsatz beträgt 300 000 RM, der Nichtmitgliederumsatz beträgt also 100 000 RM. Ihre Geschäftsguthaben betragen 40 000 RM, die offenen Reserven 10 000 RM.

A. Die Genossenschaft weist nach Abzug von 6 000 RM Warenrückvergütungen einen Verlust von 8 000 RM aus. Eine Dividende ist nicht ausgeschüttet worden.

Steuerberechnung:

Bilanzverlust 8 000 RM,
gekürzt um gezahlte Personensteuern 1 000 RM.

Es sind von den Warenrückvergütungen nicht abzugsfähig und deshalb vom Verlust zu kürzen: § 5 Absatz 1 gemäß nach $\frac{6\,000 \cdot 100\,000}{400\,000}$ 1 500 RM,

§ 5 Absatz 2 gemäß angemessene Verzinsung 5 v. H. von 50 000 RM = 2 500 RM = 5 000 RM.

Es ergibt sich ein steuerpflichtiges Einkommen von 2 000 RM.

B. Die Genossenschaft weist nach Abzug von 6 000 RM Warenrückvergütungen einen Verlust von 5 000 RM aus. Eine Dividende ist nicht ausgeschüttet worden. Es sind Aufsichtsratsvergütungen in Höhe von 1 000 RM gezahlt worden.

Es sind von den Warenrückvergütungen wie im Beispiel A 4 000 RM nicht abzugsfähig.

Der Verlust von 5 000 RM ist zu kürzen um
gezahlte Aufsichtsratsvergütungen 1 000 RM,
nichtabzugsfähige Warenrückvergütungen 4 000 RM,
zusammen 5 000 RM.

Der Verlust ist ausgeglichen.

Es sind § 17 RStG gemäß als Mindesteinkommen anzusehen:

a) Ausschüttungen, der nichtabzugsfähige Teil der Warenrückvergütungen mit 4 000 RM, ab 4 v. H. des Vermögens (50 000 RM) = 2 000 RM,
Rest 2 000 RM,
b) Aufsichtsratsvergütungen 1 000 RM,
Mindesteinkommen 3 000 RM.

C. Die Genossenschaft weist nach Abzug von 6 000 RM Warenrückvergütungen einen Verlust von 7 000 RM aus. Eine Dividende ist nicht ausgeschüttet worden. Es sind von den Warenrückvergütungen wie im Beispiel A 4 000 RM nicht abzugsfähig.

Der Verlust von 7 000 RM ist zu kürzen um
gezahlte Personensteuern . . . 1 000 RM,
nichtabzugsfähige Warenrückvergütungen 4 000 RM,
zusammen 5 000 RM.

Es bleibt ein Verlust von 2 000 RM.

Dieser Verlust ist bei der Veranlagung des folgenden Jahres abzugsfähig.

Berechnung des Mindesteinkommens:

Ausschüttungen, der nichtabzugsfähige Teil der Warenrückvergütungen mit 4 000 RM, ab 4 v. H. des Vermögens (50 000 RM) = 2 000 RM,
Mindesteinkommen 2 000 RM.

13. Der Steuerabzug vom Kapitalertrag

Der Steuerabzug vom Kapitalertrag ist u. a. auch von den Gewinnanteilen vorzunehmen, die auf Geschäftsguthaben an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften entfallen. Es entsteht die Frage, ob und in welchem Umfang die Warenrückvergütungen dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen.

Der Steuerabzug von Warenrückvergütungen ist nach dem bisherigen Recht voll vorzunehmen gewesen, wenn die Genossenschaft mit ihrem Geschäftsbetrieb über den Kreis der Mitglieder hinausgegangen ist. Bei Genossenschaften mit beschränktem Geschäftsbetrieb dagegen sind die Warenrückvergütungen nicht abzugspflichtig gewesen.

Nach Inkrafttreten der Verordnung vom 8. Dezember 1939 kommt es nicht mehr darauf an, ob sich der Geschäftsbetrieb auf den Mitgliederkreis beschränkt oder nicht. Es kann auch für den Steuerabzug vom Kapitalertrag diese Frage nicht mehr aufgeworfen werden.

Die Warenrückvergütungen gelten als Ersparnisse der Genossen, soweit sie nach den Bestimmungen des § 5 bei der Körperschaftsteuer abzugsfähig sind. Soweit sie bei der Körperschaftsteuer nicht abzugsfähig sind, sind sie als Gewinnausschüttungen zu behandeln.

Diese Unterscheidung gilt auch für den Steuerabzug vom Kapitalertrag. Der Steuerabzug ist deshalb von den Warenrückvergütungen oder von dem Teil der Warenrückvergütungen vorzunehmen, die bei der Körperschaftsteuer als Gewinnanteile behandelt werden und nicht abzugsfähig sind.

Die Genossenschaft kann sich den abzugspflichtigen Teil selbst errechnen. Der steuerabzugspflichtige Teil ergibt sich aus dem Verhältnis des bei der Körperschaftsteuer nichtabzugsfähigen Teils der Warenrückvergütungen zum Gesamtbetrag der Warenrückvergütungen. Dieses Verhältnis ist auch maßgebend für die Frage, von welchem Teil der einzelnen Ausschüttung an den Genossen der Steuerabzug vorzunehmen ist.

Beispiel:

Eine Genossenschaft gewährt eine Warenrückvergütung in Höhe von 6 000 RM.

Bei der Körperschaftsteuer sind nicht abzugsfähig (angenommen)

§ 5 Absatz 1 gemäß	1 600 RM,
§ 5 Absatz 2 gemäß	400 RM,
zusammen also 2 000 RM.	

Es sind demnach von der Gesamtrückvergütung von 6 000 RM 2 000 RM nicht abzugsfähig oder 33 1/3 v. H.

Der Steuerabzug ist demgemäß von 33 1/3 vom Hundert jeder einzelnen Warenrückvergütung zu berechnen.

Wenn sich nachträglich die Höhe des abzugs-pflichtigen Teils der Warenrückvergütung ändert, ist eine Verichtigung des Steuerabzugs erforderlich. Dies wird der Fall sein, wenn die Aufteilung der Warenrückvergütungen in abzugsfähige und nichtabzugsfähige Teile für die Körperschaftsteuer nicht zutreffend vorgenommen ist und deshalb berichtigt wird.

Wenn eine Genossenschaft die Ausschüttung der Warenrückvergütungen nicht nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs, sondern zum Teil bereits im Laufe des Jahrs vornimmt, muß der Steuerabzug von dem Teil vorläufig berechnet werden. Die endgültige Berechnung kann erst nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs vorgenommen werden und muß dann die gesamten Warenrückvergütungen des Jahrs umfassen. Es ist bei der vorläufigen Berechnung von dem Hundertsatz des Vorjahrs auszugehen.

Die Verordnung gilt rückwirkend für das Jahr 1939. Der Steuerabzug ist deshalb nach den neuen Bestimmungen bereits von allen Warenrückvergütungen zu berechnen, die für das Jahr 1939 ausgeschüttet werden.

Genossenschaften, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr führen, werden oft die Warenrückvergütungen bereits im Laufe des Jahrs 1939 ausgeschüttet und den Steuerabzug nach den bisherigen Vorschriften berechnet und abgeführt haben. Wenn Ausschüttung und Abführung vor dem 31. Dezember 1939 erfolgt sind, wird auf eine Verichtigung des Steuerabzugs zu verzichten sein. Insofern wird § 131 AO anzuwenden sein.

Dies gilt jedoch nicht in den Fällen, in denen im Jahr 1939 nur ein Teil der Warenrückvergütungen ausgeschüttet worden ist. In diesen Fällen ist der berechnete und abgeführte Steuerabzug als vorläufiger zu behandeln.

14. Die Warenrückvergütungen beim Gewerbeertrag

Die Bestimmungen in der Verordnung vom 8. Dezember 1939 über die Neuregelung der Körperschaftsteuer für die Genossenschaften gelten ebenfalls bei Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 8 der Dritten GewStD).

Die Warenrückvergütungen sind bei Ermittlung des Gewerbeertrags in gleichem Umfang wie bei der Körperschaftsteuer anzusetzen.

Gewerbeertrag ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb, der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln ist, vermehrt um Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und vermindert um Kürzungen (§ 9 GewStG).

Beispiel:

Eine Genossenschaft hat einen Gesamtumsatz von 400 000 RM. Der Mitgliederumsatz beträgt 300 000 RM, der Nichtmitgliederumsatz also 100 000 RM.

Die Geschäftsguthaben sind mit 40 000 RM, die offenen Rücklagen mit 10 000 RM ausgewiesen.

A. Die Genossenschaft weist nach Abzug von 6 000 RM Warenrückvergütungen einen Gewinn von 5 000 RM, aus. Es ist eine Dividende von 4 v. H. auf die Geschäftsguthaben ausgeschüttet. Es sind von den Warenrückvergütungen nicht abzugsfähig

§ 5 Absatz 1 gemäß nach der Rechnung	
6 000 · 100 000	1 600 RM,
400 000	

§ 5 Absatz 2 gemäß angemessene Verzinsung 5 v. H. von 50 000 RM	2 500 RM,
ausgeschüttete Dividende	1 600 RM = 900 RM,
zusammen 7 400 RM.	

Hinzurechnungen § 8 GewStG gemäß — angenommen —	500 RM.
zusammen 7 900 RM.	

Kürzungen § 9 GewStG gemäß — angenommen —	1 200 RM,
Gewerbeertrag 6 700 RM.	

B. Die Genossenschaft weist nach Abzug von 6 000 RM Warenrückvergütungen einen Verlust von 3 500 RM aus. Eine Dividende ist nicht ausgeschüttet.

Es sind von der Warenrückvergütung nicht abzugsfähig

§ 5 Absatz 1 gemäß nach der Rechnung	
6 000 · 100 000	1 600 RM,
400 000	
§ 5 Absatz 2 gemäß angemessene Verzinsung 5 v. H. von 50 000 RM	2 500 RM,
ergibt Gewinn 500 RM.	

Hinzurechnungen § 8 GewStG gemäß — angenommen —	500 RM,
zusammen 1 000 RM.	

Kürzungen § 9 GewStG gemäß — angenommen —	1 400 RM,
Gewerbeverlust 400 RM.	

Dieser Gewerbeverlust ist bei der Veranlagung des folgenden Jahrs abzugsfähig.

15. Warenrückvergütungen bei Verbrauchergenossenschaften

Verbrauchergenossenschaften sind Genossenschaften, die im geschäftlichen Verkehr Waren des täglichen Bedarfs im Einzelverkauf an den letzten Verbraucher veräußern.

Verbrauchergenossenschaften dürfen § 5 des Rabattgesetzes vom 25. November 1933 (RGBl I S. 1011) gemäß eine höhere Warenrückvergütung als 3 vom Hundert nicht gewähren. Sie sind wegen der Höhe der Warenrückvergütungen denselben Beschränkungen unterworfen wie der Einzelhandel wegen des Rabatts. Es sind deshalb die Warenrückvergütungen der Verbrauchergenossenschaft wie die Rabatte des Einzelhandels zu behandeln, d. h. sie sind abzugsfähige Betriebsausgaben.

Besondere Voraussetzung ist jedoch, daß Grund und Höhe der Warenrückvergütungen bei Beginn des Wirtschaftsjahrs feststehen, so daß der einzelne Genosse bei Bezug der Ware bereits einen genau bezeichneten Rechtsanspruch auf die Warenrückvergütung hat. Es genügt nicht, daß die Genossenschaft nur auf § 5 des Rabattgesetzes Bezug nimmt. Sie muß die Höhe der Warenrückvergütungen festgelegt haben, weil sie ja auch weniger als 3 vom Hundert rückgewähren kann.

Es folgt aus diesen Grundsätzen, daß auf die Warenrückvergütungen der Verbrauchergenossenschaften die Bestimmungen des § 5 Absatz 1 und 2 der Verordnung nicht anzuwenden sind. Die Warenrückvergütungen sind stets voll abzugsfähig, wenn die besondere Voraussetzung gegeben ist, d. h. wenn die Warenrückvergütung bei Beginn des Wirtschaftsjahrs dem Grund und der Höhe nach genau festgelegt ist.

Diese Voraussetzung kann jedoch von den Verbrauchergenossenschaften für das Jahr 1939 nicht mehr geschaffen werden. Der Abz.-Erlaß vom 11. Dezember 1939, S 2515 — 300 III, läßt die Befreiung von Härten zu, die aus der Rückwirkung der Verordnung auf 1939 entstehen. Es wird deshalb bei der Veranlagung für 1939 die Warenrückvergütung der Verbrauchergenossenschaften auch bei Nichtvorliegen der Voraussetzung als Rabatt zu behandeln sein.

Die Verbrauchergenossenschaften müssen aber die Voraussetzung für die Zukunft unverzüglich schaffen.

Steuerordnungswidrigkeit

Der Reichsminister der Finanzen hat in einem Runderlaß vom 4. Mai 1940 V 1597 — 3 II Ausführungen über die Frage gemacht, inwieweit Verstöße, die sich gegen das Tabaksteuergesetz und die Tabaksteuerdurchführungsbestimmungen richten, Steuerordnungswidrigkeiten sind. Es handelt sich bei diesem Runderlaß vor allem um die Abgrenzung zwischen den Steuerpflichtigen und den dritten Personen. Diese Abgrenzung ist nicht nur für diejenigen Steuerordnungswidrigkeiten, die auf dem Gebiet des Tabaksteuerrechts begangen werden, sondern für alle Steuerordnungswidrigkeiten (also auch für die Steuerordnungswidrigkeiten, die auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern begangen werden) von Bedeutung. Staatssekretär Reinhardt hat in der Deutschen Steuer-Zeitung 1935 S. 345 und folgende grundsätzliche Ausführungen über die Bedeutung des Begriffs „Steuerpflichtiger“ gemacht. Auf diesen Ausführungen beruht der Runderlaß vom 4. Mai 1940 V 1597 — 3 II. Der Runderlaß lautet folgendermaßen:

1. Allgemeines

Steuerordnungswidrigkeit im Sinn des § 413 Absatz 1 Ziffer 1 der Reichsabgabenordnung kann grundsätzlich nur von einem Steuerpflichtigen, von anderen Personen grundsätzlich

(das heißt: abgesehen von den Fällen des § 413 Absatz 1 Ziffern 2 und 3 der Reichsabgabenordnung)

nur bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen begangen werden. Die folgenden Ausführungen (Abschnitte 2 bis 6) dienen dazu, für das Gebiet der Tabaksteuer den Anwendungsbereich des § 413 Absatz 1 Ziffer 1 AO abzugrenzen.

2. Dritte Personen

Personen, die weder Steuerpflichtige sind noch Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen wahrnehmen, können grundsätzlich

(das heißt: abgesehen von den Fällen des § 413 Absatz 1 Ziffern 2 und 3 der Reichsabgabenordnung)

nicht wegen Steuerordnungswidrigkeit bestraft werden.

Beispiel:

Das Hauptzollamt (Zollamt) hat in einer Tabaksteuersache eine Auskunftsperson vorgeladen. Die Auskunftsperson hat der Vorladung nicht Folge geleistet. Das Hauptzollamt kann gegen die Auskunftsperson Zwangsmittel (§ 202 AO) anwenden. Die Auskunftsperson hat aber dadurch, daß sie der Vorladung nicht Folge geleistet hat, sich nicht einer Steuerordnungswidrigkeit (§ 418 AO) schuldig gemacht.

3. Steuerschuldner

Wir bezeichnen als Steuerschuldner diejenige Person, die eine Steuer als Selbstschuldner zu entrichten hat. Der Steuerschuldner fällt (§ 97 Absatz 1 AO gemäß) unter den Begriff Steuerpflichtiger. Er macht sich, wenn er im übrigen den Tatbestand des § 413 Absatz 1 Ziffer 1 AO erfüllt, einer Steuerordnungswidrigkeit schuldig.

Beispiel:

Die Hersteller von Tabakwaren sind (den Tabaksteuerdurchführungsbestimmungen gemäß) zur Führung von Büchern verpflichtet. Ein Hersteller erfüllt diese Verpflichtung nicht. Der Hersteller ist Schuldner der Tabaksteuer. Er macht sich dadurch, daß er die vorgeschriebenen Bücher nicht führt, einer Steuerordnungswidrigkeit (eines Vergehens gegen § 413 Absatz 1 Ziffer 1 AO) schuldig.

4. Haftender (Haftpflichtiger)

Haftender (Haftpflichtiger) ist, wer für eine Steuer, die ein anderer schuldet, persönlich einzustehen hat (persönliche Haftung). Die persönliche Steuerhaftung ist eine zusätzliche (akzessorische) Verpflichtung. Sie besteht neben der Verpflichtung des Steuerschuldners. Der begriffliche Unterschied zwischen Steuerschuld und Steuerhaftung besteht darin, daß der Steuerschuldner Selbstschuldner ist und der Haftende (der Haftpflichtige) für die Steuerschuld eines Anderen einstehen muß. Der Ausdruck Steuerpflichtiger ist der Oberbegriff, der sowohl den Steuerschuldner (§ 97 Absatz 1 AO) als auch den Haftenden (§ 97 Absatz 2 AO) umfaßt. Nicht nur der Steuerschuldner, sondern auch der Haftende (der Haftpflichtige) kann sich einer Steuerordnungswidrigkeit (eines Vergehens gegen § 413 Absatz 1 Ziffer 1 AO) schuldig machen.

Beispiele:

A. Ein Gewerbetreibender (ein Kleinhändler) eröffnet ein Geschäft, in dem er Kleinhandel mit Tabakwaren betreibt. Die Eröffnung eines solchen Geschäfts muß (§ 121 Absatz 1 der Tabaksteuerdurchführungsbestimmungen gemäß) der zuständigen Zollstelle angemeldet werden. Der Kleinhändler er-

füllt diese Anmeldepflicht nicht. Er ist zwar nicht Schuldner der Tabaksteuer, er haftet aber (§ 121 Absatz 4 der Tabaksteuerdurchführungsbestimmungen gemäß) für den Tabaksteuerbetrag, der auf die in dem nicht angemeldeten Betrieb betriebenen Tabakwaren entfällt. Der Kleinhändler macht sich dadurch, daß er die vorgeschriebene Anmeldung unterläßt, einer Steuerordnungswidrigkeit (eines Vergehens gegen § 413 Absatz 1 Ziffer 1 AO) schuldig.

B. Ein Fabrikant, der Zigarrenmaschinen anfertigt, verkauft eine solche Maschine und übergibt die Maschine dem Käufer. Die Abgabe einer solchen Maschine muß (§ 129 Absatz 1 der Tabaksteuerdurchführungsbestimmungen gemäß) der Zollstelle schriftlich angemeldet werden. Der Fabrikant erfüllt diese Anmeldepflicht nicht. Er ist zwar nicht Schuldner der Tabaksteuer, er haftet aber (§ 129 Absatz 4 der Tabaksteuerdurchführungsbestimmungen gemäß) für den Tabaksteuerbetrag, der auf die mit der nicht angemeldeten Maschine hergestellten Tabakwaren entfällt. Der Fabrikant macht sich dadurch, daß er die vorgeschriebene Anmeldung unterläßt, einer Steuerordnungswidrigkeit (eines Vergehens gegen § 413 Absatz 1 Ziffer 1 AO) schuldig.

5. Steuerpflichtiger im verfahrensrechtlichen Sinn

Der Begriff Steuerpflichtiger hat an sich materielle rechtlichen Inhalt (Hinweis auf die Ausführungen oben in den Abschnitten 3 und 4), wird aber in der Reichsabgabenordnung (zum Beispiel im § 309 AO) auch in einer weiteren verfahrensrechtlichen Bedeutung verwendet. Steuerpflichtiger im verfahrensrechtlichen Sinn ist, wer vom Hauptzollamt (Zollamt) als Steuerschuldner

(zum Beispiel zu Nachweisungen über die persönliche Steuerpflicht, § 204 Absatz 2 AO)

oder als Haftender in Anspruch genommen wird. Wenn der vom Hauptzollamt (Zollamt) in Anspruch Genommene (der Steuerpflichtige im verfahrensrechtlichen Sinn) geltend macht, er sei weder Steuerschuldner noch Haftender, so hat das keineswegs zur Folge, daß der in Anspruch Genommene als „Dritter“ im Sinn des Verfahrensrechts (zum Beispiel im Sinn der §§ 175 und folgende AO) zu behandeln sei. Wer vom Hauptzollamt (Zollamt) als Steuerschuldner oder als Haftender in Anspruch genommen wird, kann sich (unabhängig von der Frage, ob er Steuerschuldner oder Haftender ist) einer Steuerordnungswidrigkeit (eines Vergehens gegen § 413 Absatz 1 Ziffer 1 AO) schuldig machen.

Beispiel:

Das Hauptzollamt (Zollamt) hat auf Grund von § 204 Absatz 2 AO eine Person aufgefordert, auf dem Hauptzollamt (Zollamt) zu erscheinen zur Erörterung der Frage, ob der Vorgeladene der Inhaber eines Tabakwarenherstellungsbetriebs und damit Steuerschuldner (§ 4 Absatz 2 des Tabaksteuergesetzes gemäß) ist. In der Vorladung hat das Hauptzollamt (Zollamt) darauf hingewiesen, daß die Nichtbefolgung der Vorladung strafbar ist. Der Vorgeladene hat der Vorladung nicht Folge geleistet. Er ist (unabhängig von der Frage, ob er sich später als Steuerschuldner erweist) Steuerpflichtiger. Er hat sich dadurch, daß er der Vorladung nicht Folge geleistet hat, einer Steuerordnungswidrigkeit (eines Vergehens gegen § 413 Absatz 1 Ziffer 1 AO) schuldig gemacht. Der Fall liegt also anders als der (oben im Abschnitt 2 erörterte) Fall der Auskunftsperson.

6. Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen

Das im § 413 Absatz 1 Ziffer 1 AO verwendete Begriffsmerkmal „bei Wahrnehmung der Angelegenheiten eines Steuerpflichtigen“ findet, sich auch im Tatbestand der Steuergefährdung (§ 402 Absatz 1 AO 1931, § 367 Absatz 1 AO 1919). Das Reichsgericht hat dazu in einem Urteil vom 12. April 1923 III 750/22 (Entscheidungen in Strafsachen Bd. 57 S. 218) ausgeführt:

„Es entspricht dem Sinn und dem Zweck des Gesetzes, den Begriff der ‚Wahrnehmung der Angelegenheiten‘ im Sinn von § 367 AO 1919 (§ 402 AO 1931) möglichst weitgehend auszuulegen. Es handelt sich bei dem § 367 AO 1919 (§ 402 AO 1931) um ein Finanzstrafgesetz, in dem die allgemein gehaltene Wendung ‚bei Wahrnehmung der Angelegenheiten des Steuerpflichtigen‘ offenbar absichtlich gewählt worden ist, um ihm möglichst weites Anwendungsgebiet zu eröffnen.“ Tr.

Gehaltsnachzahlungen als außerordentliche Einkünfte (§ 34 EStG)

§ 34 Absatz 2 Ziffer 1 EStG gemäß kommen als außerordentliche Einkünfte, die den besonderen Steuerfällen des § 34 Absatz 1 EStG unterliegen, u. a. Einkünfte in Betracht, die die Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt.

Der Reichsfinanzhof hat bekanntlich in ständiger Rechtsprechung betont, daß Nachzahlungen von Arbeitslohn für mehrere Jahre an einen Arbeitnehmer für sich allein die Anwendung des § 34 EStG nicht rechtfertigen. Eine Anwendung des § 34 EStG komme in diesen Fällen nur dann in Betracht, wenn es sich bei der entlohnten Tätigkeit um eine als Einheit aufzufassende, in sich abgeschlossene S o n d e r t ä t i g k e i t handelt, die von der anderen Tätigkeit des Steuerpflichtigen klar abgrenzbar ist (Hinweis auf Aml. Sammlung der Entscheidungen des RFG Bd. 24 S. 276).

Der Reichsfinanzhof hatte sich im Urteil vom 29. Februar 1940 IV 29/40 mit einem Fall zu befassen, in dem ein Beamter in eine Disziplinaruntersuchung mit der Folge verwickelt gewesen war, daß seine Dienstbezüge mehrere Jahre lang (1934 bis 1936) nur zum Teil ausbezahlt wurden. Die einbehaltenen Teilbeträge wurden im Jahr 1937 in einer größeren Summe nachbezahlt. Der Reichsfinanzhof hat angenommen, daß auf eine solche Nachzahlung — entgegen der Regel — § 34 anzuwenden sei. Der Sinn und Zweck des Gesetzes, tarifliche Unstimmigkeiten auszugleichen, erfordert eine Anwendung des § 34 dann, wenn sich ein Beamter wegen einer Untersuchung Gehaltseinbehaltenen mehrere Jahre lang gefallen lassen muß und dann die einbehaltenen Beträge in einer Summe nachgezahlt erhält. Die Nachzahlung würde bei Nichtanwendung des § 34 EStG einem höheren Steuersatz unterliegen als es dem Sinn eines Steuertarifs mit wachsenden Steuersätzen für wachsende Einkünfte entspreche. Der Betroffene verliere außerdem bei Nichtanwendung des § 34 für die Jahre, auf die sich die Nachzahlung erstreckt, zu Unrecht die steuerfreien Beträge, die bei der Aufstellung des Einkommensteuertarifs eingezeichnet sind.

Die gleiche Auffassung hat der Reichsfinanzhof in dem Urteil vom 1. Februar 1940 IV 314/39 vertreten. In diesem Fall handelte es sich um einen privaten Arbeitnehmer, der im Jahr 1933 ohne weitere Bezüge entlassen worden war und auf Weiterzahlung seiner Vergütung aus nichtselbständiger Arbeit Klage erhoben hatte. Der Rechtsstreit schloß im Jahr 1938 mit einem Vergleich, wonach der frühere Arbeitgeber einen größeren Betrag in einer Summe auszahlte. Die Vergleichssumme ist nach § 34 EStG zu besteuern.

Lohnsteuer von Trinkgeldern im Friseurgewerbe

Der Reichsfinanzhof hatte sich im Urteil vom 18. April 1940 IV 312/39 S mit der Frage zu befassen, ob die Trinkgelde (Bedienungsgelder) im Friseurgewerbe zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören. Der Reichsfinanzhof hat diese Frage grundsätzlich bejaht. Die Entscheidung der Frage hängt nach Auffassung des Reichsfinanzhofs davon ab, ob Trinkgelde (Bedienungsgelder) im Friseurgewerbe im nennenswerten Umfang üblich sind und eine gewisse Einkommensquelle der Personen bilden, die in diesem Gewerbe tätig sind. Der Reichsfinanzhof hat beide Fragen bejaht. Die Trinkgelde (Bedienungsgelder) könnten auch nicht als Gelegenheitsgeschenke angesehen werden und einkommensteuerfrei bleiben. Sie werden mit einer gewissen Regelmäßigkeit gewährt. Es sei richtig, daß die Trinkgelde im Friseurgewerbe an Umfang und Bedeutung nicht die Trinkgelde im Gastwirtsgewerbe und Transportgewerbe erreichen. Es komme aber nicht darauf an, ob auf die Trinkgelde — ähnlich wie oft im Transportgewerbe oder Gastwirtsgewerbe — ein Rechtsanspruch bestehe. Es ergäbe sich deshalb die Lohnsteuerpflicht der Trinkgelde (Bedienungsgelder) im Friseurgewerbe.

Das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 18. April 1940 IV 312/39 S hat auf seinem Teilgebiet grundsätzliche Arbeit geschaffen. Es wird aber erforderlich sein, daß zur Verwirklichung der Grundgedanken des Urteils Verwaltungsanordnungen getroffen werden, die die technische Durchführung des Lohnsteuerabzugs gewährleisten und den Sachverhalt auch unter Billigkeitserwägung würdigen. Es ist anzunehmen, daß der Reichsminister der Finanzen unter diesen Gesichtspunkten den Sachverhalt prüfen und die erforderlichen Anordnungen treffen wird. Es wird zweckmäßig sein, von örtlichen Maßnahmen bis zu dem Erscheinen der Anordnungen des Reichsministers der Finanzen abzuwarten.

Prämien Gutscheine für Westwallarbeiter

Die Westwallarbeiter erhalten auf Anordnung des Generalinspektors für das Deutsche Straßenwesen bei längerer Beschäftigung an Westwall Prämien Gutscheine. Es erhalten z. B. Langverpflichtete, die ein Jahr und länger am Westwall arbeiten, Prämien Gutscheine im Werte von 50 und 75 RM. Die Mittel für die Prämien Gutscheine werden nicht durch den Arbeitgeber des Westwallarbeiters (z. B. den Bauunternehmer), sondern durch den Generalinspektor für das Deutsche Straßenwesen zur Verfügung gestellt. Die Prämien Gutscheine werden aber durch den Arbeitgeber ausgehändigt.

Der Reichsminister der Finanzen hat im Erlaß vom 17. April 1940 S 2174 — 111 III angeordnet, daß die Prämien Gutscheine nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören. Es handelt sich hier nicht um Zuwendungen eines Arbeitgebers, sondern eines Dritten an den Arbeitnehmer. Es liegen auch zwischen dem Dritten (Generalinspektor für das Deutsche Straßenwesen) und dem Arbeitgeber (z. B. Bauunternehmer) keine besonderen Beziehungen vor, die es rechtfertigen würden, die Zahlungen des Dritten wie Zahlungen des Arbeitgebers, d. h. als Arbeitslohn zu behandeln. Beispiele für solche Beziehungen ergeben sich aus Abschnitt 9 Absatz 2 EStM 1940. Oe.—

Kinderermäßigung für Fahnenjunker-Feldwebel

Kinderermäßigung steht Steuerpflichtigen Abschnitte 48 und 49 EStM 1940 (Abschnitte 77 und 78 EStM für 1939) gemäß u. a. bei Fahnenjunkern bis zum Oberfähnrich zu. Der Reichsminister der Finanzen hat in einem Erlaß vom 18. März 1940 S 2231 — 28 III klargestellt, daß der Dienstgrad „Fahnenjunker-Feldwebel“ mit dem Dienstgrad „Oberfähnrich“ gleichbedeutend ist. Oe.—

Steuerpflicht von Musikkapellen

Der Reichsminister der Finanzen hat zur Beseitigung von Schwierigkeiten in einem Erlaß vom 2. Oktober 1939 S 4107 — 287 III, an die Reichsmusikammer, vorbehaltlich der Entscheidung der Rechtsmittelbehörden, die folgenden Richtlinien gegeben:

1. Die Beschäftigung von Musikkapellen in Unternehmen, in denen zur Erreichung des Betriebszwecks Musiker beschäftigt oder gewerbmäßig musikalische Veranstaltungen dargeboten werden, stellt regelmäßig eine nichtselbständige Beschäftigung dar. Es gehört dazu insbesondere die Beschäftigung in Gaststätten, Theatern, beim Film, beim Rundfunk und bei den Schallplattenunternehmen. Der Unternehmer (Gastwirt, Theaterbesitzer) ist dann der Arbeitgeber der Musiker und des Kapellenleiters. Er hat den Lohnsteuerabzug durchzuführen. Der Kapellenleiter haftet unter Umständen für die nicht einbehaltene Lohnsteuer neben dem Unternehmer, wenn die besonderen Voraussetzungen des § 109 AO erfüllt sind. Umsatzsteuerpflicht und Gewerbesteuerpflicht der Musiker kommt nicht in Betracht.
2. Sind die Voraussetzungen der Ziffer 1 nicht gegeben (z. B. Musikdarbietung bei einer privaten Festlichkeit), so ist der einzelne Musiker (Kapellenleiter und Kapellenmitglied) als selbständig anzusehen. Die Leistungen des einzelnen Musikers sind umsatzsteuerpflichtig, soweit nicht § 4 Ziffer 13 UStG gemäß Befreiung eintritt oder die Umsatzsteuer § 63 UStG gemäß nicht erhoben wird. Lohnsteuerpflicht kommt nicht in Betracht. Die Gewerbesteuerpflicht beurteilt sich nach Abschnitt 3 Absatz 3 und Abschnitt 9 Absatz 3 der Gewerbesteuer-Richtlinien für 1940.
3. Kapellenmitglieder treten in Ausnahmefällen gegen Gehalt in ein festes Arbeitsverhältnis zum Kapellenleiter (z. B. gewisse bedeutende Tanzkapellen). Der Kapellenleiter ist in diesen Fällen als Unternehmer anzusehen. Seine Leistungen unterliegen der Umsatzsteuer. Er hat als Arbeitgeber der Kapellenmitglieder den Lohnsteuerabzug für sie vorzunehmen. Er ist gewerbesteuerpflichtig, wenn die Musik zu Unterhaltungszwecken dargeboten wird und nicht die Darbietung einer künstlerischen Leistung im Vordergrund steht.
4. Für die außerdienstliche Musiktätigkeit der Militärmusiker, der Musiker des Reichsarbeitsdienstes, der SA-Musikzüge usw. gelten gewisse Sonderregelungen.

Der Reichsfinanzhof hatte sich in einem Urteil vom 1. Februar 1940 IV 85/38 S zum erstenmal mit den Richtlinien auseinanderzusetzen, die vom Reichsminister der Finanzen aufgestellt sind. Er ist ihnen beigetreten. Der Reichsfinanzhof führt aus, daß der Leiter einer freien Orchestervereinigung unter besonderen Voraussetzungen (ausreichende Arbeitsverträge und entsprechende Vergütungen an seine Musiker) als selbständiger Unternehmer und als Arbeitgeber seiner Musiker anzusehen sein könne. Das treffe aber in der Regel bei freien kleineren Orchestervereinigungen nicht zu. Arbeitgeber sei bei solchen Orchestervereinigungen grundsätzlich der Unternehmer der Gaststätte, des Theaters usw., bei dem die Kapelle tätig wird. Eine Haftung des Kapellenleiters für eine Lohnsteuer, die von dem Unternehmer zu Unrecht nicht einbehalten wird, komme § 109 der Reichsabgabenordnung gemäß nur in Betracht, wenn der Kapellenleiter bei der Behandlung der Zahlungen als Vertreter des Unternehmers anzusehen sei. Das sei aber in der Regel nicht anzunehmen. Der Kapellenleiter handle, soweit er die gemeinsam eingehenden Gelder einziehe, nur als Bevollmächtigter seiner Kapellenmitglieder, denen er Teile seiner Vergütung weiterzugeben habe.