

# Deutsche Steuer-Zeitung

und

## Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

21. September 1940

Nummer 38

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

Erscheint wöchentl. 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, Woyersstraße 5

Der vollständige oder auszugsweise Nachdruck der Artikel in diesem Heft ist nur mit vorheriger Zustimmung des Verlags gestattet

### Zur Körperschaftsteuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts

Von Regierungsrat Asseyer, Berlin, Reichsfinanzministerium

#### Inhalt:

- D. Zusammenfassung mehrerer Tätigkeitszweige einer öffentlichen Körperschaft zu einem Betrieb gewerblicher Art
    11. Die Körperschaftsteuerliche Bedeutung der Zusammenfassung,
    12. Entscheidende Merkmale für die Abgrenzung der einzelnen Betriebe einer öffentlichen Körperschaft,
    13. Die innere (wirtschaftliche) Rechtfertigung der Zusammenfassung,
    14. Die organisatorischen Voraussetzungen für die Anerkennung der Zusammenfassung,
    15. Zusammenfassung mehrerer Versorgungsbetriebe einer Gemeinde, Zusammenfassung eines gemeindlichen Versorgungsbetriebs mit einem sonstigen Betrieb gewerblicher Art der Gemeinde,
    16. Zusammenfassung mehrerer Verpachtungen;
  - E. Eigenkapital und Fremdkapital bei Betrieben gewerblicher Art
    17. Möglichkeit der Bildung eigenen Kapitals und des Abschlusses von Verträgen mit der öffentlichen Körperschaft,
    18. Erforderlichkeit eines Eigenkapitals,
    19. Grundsätzliches über die Höhe des Eigenkapitals. Verhältnis von Grund- oder Stammkapital und Eigenkapital,
  20. Gründung eines Betriebs gewerblicher Art mit eigenen Mitteln der öffentlichen Körperschaft. Zurverfügungstellung des Betriebskapitals ohne besondere Vereinbarungen über Eigenkapital oder Darlehen,
  21. Gründung eines Betriebs gewerblicher Art mit einem bestimmten Eigenkapital. Sofortige oder spätere Zurverfügungstellung weiterer Mittel aus eigenem Vermögen der öffentlichen Körperschaft auf dem Weg des Pachtvertrags oder des Darlehensvertrags,
  22. Gründung eines Betriebs gewerblicher Art mit eigenen Mitteln der öffentlichen Körperschaft. Zurverfügungstellung der Betriebsmittel ausschließlich auf dem Weg des Pachtvertrags oder des Darlehensvertrags,
  23. Gründung eines Betriebs gewerblicher Art mit Hilfe eines fremden Kredits,
  24. Schulden der öffentlichen Körperschaft ohne wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb gewerblicher Art,
  25. Eigenkapital bei Betrieben gewerblicher Art einer Gemeinde,
  26. Vereinfachungsvorschlag;
- F. Schluß.

#### Teil II\*)

#### D. Zusammenfassung mehrerer Tätigkeitszweige zu einem Betrieb gewerblicher Art

##### 11. Die Körperschaftsteuerliche Bedeutung einer Zusammenfassung

Viele Körperschaften des öffentlichen Rechts, insbesondere die Gebietskörperschaften, betätigen sich in verschiedenen Tätigkeitszweigen privatwirtschaftlich. Es ist die Frage aufgetaucht, ob die Körperschaften des öffentlichen Rechts mehrere Tätigkeitszweige zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art zusammenfassen

können. Kann z. B. eine Stadtgemeinde alle ihre Versorgungsbetriebe, die in der Form des Eigenbetriebs geführt werden, zu einem Betrieb gewerblicher Art vereinheitlichen? Kann sie ein Gaswerk oder ein Wasserwerk und den Betrieb einer städtischen Badeanstalt zusammenfassen? Kann eine Körperschaft des öffentlichen Rechts mehrere sonstige Betriebe, die wirtschaftlich nichts miteinander zu tun haben, z. B. einen Hotelbetrieb und ein Bergwerksunternehmen, zu einem Betrieb zusammenschließen?

Die Frage ist in mehrfacher Hinsicht steuerlich von großer Bedeutung. Es hängt von der Frage, ob ein Betrieb oder mehrere Betriebe gewerblicher Art vorliegen, oft z. B. die Ausbringungspflicht ab. Die einzelnen Betriebe werden oft ein Betriebsvermögen haben, das innerhalb der 500 000 RM-Grenze liegt. Eine im Fall

\*) Teil I siehe DStZ Nr 35.



des Zusammenschlusses der Betriebe erforderliche Zusammenrechnung aller Betriebsvermögen kann aber einen Betrag von über 500 000 RM ergeben. Die Hauptbedeutung der Frage liegt jedoch auf dem Gebiet der Körperschaftsteuer:

- a) Der in einem Tätigkeitszweig erzielte Gewinn kann mit dem Verlust eines andern Tätigkeitszweigs derselben Körperschaft des öffentlichen Rechts nur ausgeglichen werden, wenn beide Tätigkeitszweige zusammen einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art bilden. Ist jeder Tätigkeitszweig selbständig und damit besonderes Steuersubjekt, so ist ein solcher Ausgleich nicht möglich.
- b) Zahlungen eines Betriebs gewerblicher Art an einen anderen Betrieb gewerblicher Art ohne entsprechende Gegenleistung stellen grundsätzlich Verwendung des Einkommens dar (verdeckte Gewinnausschüttung). Es kann ein Betrieb nicht mit Unkosten eines anderen Betriebs belastet werden.

Der Reichsfinanzhof hat sich in dem Urteil vom 27. April 1937 (RStW 1937 S. 979) mit einem Fall beschäftigt, in dem eine Stadtgemeinde eine Stadtkellerei betrieb. Sie hatte von dem Gewinn der Stadtkellerei 6500 RM anteilige Kosten für die Erneuerung des Ratskellers abgezogen. Die Vorbehörden hatten die Stadtkellerei und den Ratskeller als zwei Betriebe gewerblicher Art angesehen und den Abzug der 6500 RM versagt. Der Reichsfinanzhof hat dazu ausgeführt:

„Der Abzug von jährlich 6500 anteilige Kosten für Erneuerung des Ratskellers hat das Finanzgericht mit Recht abgelehnt, wenn der Ratskeller keinen selbständigen Teilbetrieb der Stadtkellerei, sondern einen steuerlich selbständigen Betrieb darstellt. Die Beträge, die ein steuerlich selbständiger gewerblicher Betrieb an einen andern, ebenfalls steuerlich selbständigen Betrieb derselben Körperschaft des öffentlichen Rechts ohne gleichwertige Gegenleistung abführt, sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Es handelt sich vielmehr um Verwendung des Einkommens. Das gilt auch dann, wenn der Betrieb nach Anordnung der öffentlichen Körperschaft zur Abführung der Beträge verpflichtet ist. Eine solche Zuführung an einen anderen selbständigen Betrieb hat keine andere Wirkung, als wenn die Abführung an die öffentliche Körperschaft selbst erfolgt (vgl. Urteil vom 27. Juli 1931, RStW 1931 S. 652, und vom 19. April 1932, RStW 1932 S. 526).“

- c) Ein Tätigkeitszweig einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, der ausschließlich gemeinnützigen Zwecken dient, ist als selbständiger Betrieb gewerblicher Art § 4 Absatz 1 Ziffer 6 RStG gemäß Körperschaftsteuerfrei. Wird er aber mit einem andern Tätigkeitszweig zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art zusammengefaßt, der nicht begünstigten Zwecken dient, ist der Gesamtbetrieb steuerpflichtig, also auch insoweit, als er gemeinnützig ist. Der Unterschied wird aber praktisch oft nicht groß sein, weil der Betrieb gewerblicher Art in der Regel auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinn von § 4 Absatz 1 Ziffer 6 RStG darstellen wird.

- d) Ein einzelner Tätigkeitszweig einer Körperschaft des öffentlichen Rechts kann für sich allein als Betrieb gewerblicher Art steuerpflichtig sein, durch Zugehörigkeit zu einem andern Tätigkeitszweig der Körperschaft aber steuerfrei werden. Das ist z. B. der Fall, wenn der Gesamtbetrieb überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dient und deshalb steuerfreier Hoheitsbetrieb im Sinn von § 4 der Ersten RStW ist.

Die Einnahmen eines Hoheitsbetriebs aus einer Tätigkeit, die nicht der Ausübung der öffentlichen Gewalt dient, sind nicht in jedem Fall steuerpflichtig. Eine Steuerpflicht ist aber einmal gegeben, wenn infolge dieser Tätigkeit die Ausübung der öffentlichen Gewalt nicht mehr überwiegt. In diesem Fall ist der Gesamtbetrieb in vollem Umfang steuerpflichtig. Eine Steuerpflicht ist weiter dann gegeben, wenn die Tätigkeit, die nicht selbst der Ausübung der öffentlichen Gewalt dient, aber mit der hoheitlichen Tätigkeit im Zusammenhang steht, trotz dieses Zusammenhangs einen selbständigen Betrieb gewerblicher Art bildet. Das wird nicht oft der Fall sein. Einnahmen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die mit einem Hoheitsbetrieb in Zusammenhang steht, werden deshalb in vielen Fällen steuerfrei sein.

Es werden z. B. oft Nebeneinnahmen der städtischen Feuerbestattung und ähnlicher Einrichtungen steuerfrei sein. Anstalten zur Leichenverbrennung sind Hoheitsbetriebe. Sie erzielen aber auch Einnahmen aus musikalischen Darbietungen, Ausschmückungen bei Verbrennungen, Verkauf von Urnen usw. Diese Tätigkeit ist oft nicht sehr umfangreich. Sie kann in solchen Fällen als besonderer Betrieb gewerblicher Art nicht angesehen werden. Das gleiche gilt für Nebeneinnahmen z. B. der städtischen Verwaltung „Straßenbeleuchtung“ aus Sonderbeleuchtung und Reflektorenbeleuchtung.

Umgekehrt liegen die Verhältnisse oft bei Friedhöfen. Ein Friedhof ist ebenfalls Hoheitsbetrieb. Die gärtnerische Pflege der Grabstätte gehört aber nicht zum Hoheitsbetrieb. Die Ausschmückung der Gräber kann für sich allein oder zusammen mit einem etwa außerhalb des Friedhofs von der städtischen Gartenverwaltung ausgeübten Blumen- und Pflanzenverkauf einen eigenen Betrieb gewerblicher Art bilden. Es werden aus dieser Tätigkeit oft Einnahmen von 50 000 RM und mehr jährlich erzielt. Die Annahme eines Betriebs gewerblicher Art ist in solchen Fällen gerechtfertigt.

- e) Die Zusammenfassung mehrerer Betriebe zu einem einheitlichen Betrieb kann schließlich auch für die Höhe des Steuerfusses von Bedeutung sein. Die einzelnen Betriebe werden oft unter 100 000 RM Gewinn haben. Die 100 000 RM-Grenze kann aber durch eine Zusammenfassung auch in diesen Fällen überschritten werden.

## 12. Entscheidende Merkmale für die Abgrenzung der einzelnen Betriebe

Betätigt sich eine Körperschaft des öffentlichen Rechts in mehreren Tätigkeitszweigen wirtschaftlich, ist jeder Tätigkeitszweig unter den Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 der Ersten RStW ein besonderer Betrieb gewerblicher Art. Diese Voraussetzungen bestehen im wesentlichen in organisatorischen Maßnahmen der Körperschaft. Die Körperschaft des öffentlichen Rechts hat danach grundsätzlich die Möglichkeit, durch entsprechende organisatorische Maßnahmen den einzelnen Tätigkeitszweig mit der erforderlichen Selbständigkeit auszustatten. Sie kann aber auch die Organisation so gestalten, daß der einzelne Tätigkeitszweig seine Selbständigkeit verliert. Sie kann den einzelnen Tätigkeitszweig in einem einheitlichen Gesamtbetrieb aufgehen lassen.

Eine Einschränkung des freien Gestaltungsrechts der Körperschaft des öffentlichen Rechts ergibt sich aus § 1 Absatz 2 der Ersten RStW nicht. Der Reichsfinanzhof hat in dem Urteil vom 16. Februar 1932 (RStW 1932 S. 305) das folgende ausgeführt:



„Eine Körperschaft hat es grundsätzlich in der Hand, Betriebe und Verwaltungen zu bilden, so wie sie es für zweckmäßig hält. Insbesondere kann sie z. B. verschiedene Unternehmungen, etwa einen landwirtschaftlichen und einen forstwirtschaftlichen Gutsbetrieb zu einem Betrieb . . . vereinigen. Die Steuerbehörde kann in einem derartigen Fall nicht zwei Betriebe mit der Begründung annehmen, daß die „Verschiedenheit der Ziele auch eine Verschiedenheit der Betätigung zur Folge habe“. Das wird ganz besonders für die Fälle gelten müssen, wo die Zusammenfassung bestimmter Tätigkeitsgebiete zu einem einheitlichen Betrieb die Regel bildet.“

Der Reichsfinanzhof hat diese Grundsätze im Urteil vom 23. Februar 1937 (RStBl 1937 S. 966) wiederholt.

Es kann aber trotzdem eine Zusammenfassung mehrerer Unternehmen zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art körperschaftsteuerlich nicht ohne jede Einschränkung zugelassen werden. Das ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung. Diese könnte zu einem großen Teil hinfällig gemacht werden, wenn es den Körperschaften des öffentlichen Rechts in beliebigem Umfang freistehen würde, Betriebe, die wirtschaftlich miteinander nicht in Verbindung stehen und von denen der eine mit Gewinn, der andere mit Verlust arbeitet, zu einem Betrieb zu vereinheitlichen. Rennerknecht weist in seinem Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz in Nummerung 33 zu § 1 mit Recht darauf hin, daß die Absicht des Gesetzgebers, öffentliche Betriebe, die nicht steuerbegünstigten Zwecken dienen, in gleichem Umfang zur Steuer heranzuziehen wie gleichartige private Unternehmungen, stets berücksichtigt werden muß.

Es ist deshalb zu beanstanden, wenn eine Körperschaft des öffentlichen Rechts zwei von ihr betriebene Unternehmen, die wirtschaftlich nicht zusammengehören und bisher auch getrennt verwaltet worden sind (z. B. eine Bank und ein Hotel), lediglich zu dem Zweck zu einem Betrieb vereinigt, den Gewinn eines Unternehmens durch den Verlust des andern bei der Steuerveranlagung auszugleichen. Der Reichsfinanzhof hat im Urteil vom 17. Juni 1930 (RStBl 1930 S. 466) ähnliche Ausführungen gemacht.

Eine Zusammenfassung kann nur dann anerkannt werden, wenn sie innerlich (wirtschaftlich) gerechtfertigt ist. Ist sie lediglich aus steuerlichen Gründen erfolgt, muß ihr die Anerkennung versagt werden. Es muß deshalb in jedem Fall geprüft werden, ob die Zusammenfassung

- a) innerlich gerechtfertigt,
- b) organisatorisch einwandfrei durchgeführt ist.

### 13. Die innere (wirtschaftliche) Rechtfertigung der Zusammenfassung

Die Frage, ob eine Zusammenfassung wirtschaftlich gerechtfertigt ist, ist nicht immer leicht zu entscheiden. Sie hängt von den Verhältnissen des einzelnen Falls ab. Es wird aber eine Zusammenfassung gleichartiger Betriebe eher anerkannt werden können als eine Zusammenfassung mehrerer ungleichartiger Unternehmen. Besitzt z. B. eine Körperschaft mehrere Bergwerke — ein Beispiel Kennerknechts —, wird eine Zusammenfassung dieser Werke selbst dann anerkannt werden müssen, wenn die einzelnen Werke bisher als gesonderte Betriebe geführt worden sind und durch die Zusammenfassung Gewinne eines Teils der Werke durch die Verluste des andern Teils ausgeglichen werden.

Es werden dagegen bei Betrieben, die verschiedenen Wirtschaftszweigen angehören, immer besondere Gründe vorliegen müssen, die eine Zusammenfassung rechtfertigen. Solche Gründe können z. B. in

der Entstehungsgeschichte der Betriebe, in ihrer Größe, in den örtlichen Verhältnissen usw. liegen.

Es gibt Tätigkeitszweige, die einander so fremd sind, daß eine Zusammenfassung praktisch niemals zugelassen werden kann. Es werden z. B. eine Stadtbank und ein städtischer Markthallenbetrieb praktisch niemals zusammengefaßt werden können. Das gleiche gilt für eine städtische Sparkasse und eine städtische Badeanstalt oder für ein städtisches Hotel und ein städtisches Bergwerk.

Die Frage der inneren Berechtigung einer Zusammenfassung mehrerer Betriebe hängt eng mit der zweiten Frage zusammen, ob die Zusammenfassung auch organisatorisch einwandfrei durchgeführt ist. Hinweis auf die Ausführungen im Abschnitt 14. Es wird in Fällen, in denen die Zulässigkeit einer Zusammenfassung sehr zweifelhaft ist, meist auch an der erforderlichen organisatorischen Vereinheitlichung fehlen.

Es muß die Entstehungsgeschichte der einzelnen Betriebe berücksichtigt werden. Die frühere Verwaltungsübung ist auch steuerlich anzuerkennen, wenn sie wirtschaftlich vernünftig ist. Es ist dabei zu beachten, daß nicht jede Verwaltungsübung, die dem Finanzamt unzweckmäßig erscheint, ohne weiteres als wirtschaftlich unvernünftig angesehen werden kann. Das Finanzamt wird nur solche Fälle beanstanden können, in denen die bisherige verwaltungsmäßige Handhabung — abgesehen von steuerlichen Gründen — einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund nicht erkennen läßt. Sind z. B. seit Jahren zwei Unternehmen, deren Zusammenfassung den obigen Ausführungen gemäß nicht ausgeschlossen ist, einheitlich geführt worden, so muß die Zusammenfassung auch körperschaftsteuerlich anerkannt werden, auch dann, wenn das Finanzamt die Zusammenfassung wirtschaftlich nicht für zweckmäßig hält. Voraussetzung ist nur, daß die Vereinheitlichung organisatorisch auch wirklich durchgeführt ist.

Das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 28. September 1929 (RStBl 1929 S. 599) wird — so verstanden — auch heute noch anzuwenden sein. Das Urteil betraf einen Fall, in dem die Verwaltung eines Parks und eine in dem Park gelegene Gastwirtschaft seit Jahren zu einem einheitlichen Betrieb zusammengefaßt waren. Der Gewinn der Gastwirtschaft wurde durch den Verlust des Parkbetriebs restlos aufgezehrt. Der Reichsfinanzhof hat trotzdem die „seit Jahren eingebürgerte Verwaltungsübung“ anerkannt. Er hat ausgeführt:

„Da in der Verwaltungsorganisation für das ehemalige Krongut der Park mit seinen Einrichtungen von jeher als eine Einheit behandelt worden ist, kann die Steuerbehörde . . . nicht eine Zerlegung der einheitlichen Verwaltung in mehrere Betriebe . . . fordern . . . Die Steuerbehörde hat nicht etwa zu prüfen, ob für die einheitliche Verwaltung eines Geschäftskreises zwingende innere Gründe sprechen. Sie muß zum mindesten dann, wenn es sich um seit langem bestehende Verwaltungsrichtungen handelt, die Einrichtungen gelten lassen.“

Weitere Entscheidungen des Reichsfinanzhofs liegen nur in kleiner Anzahl vor. Sie betreffen Fälle, in denen bei vernünftiger Auslegung Zweifel an der Zulässigkeit einer Zusammenfassung nicht bestehen konnten. Es war in den entschiedenen Fällen auch nur die Frage streitig, ob die Zusammenfassung organisatorisch genügend durchgeführt war. Der Reichsfinanzhof mußte sich aber bei der Entscheidung dieser Frage mit der Vorfrage befassen, ob die Zusammenfassung überhaupt zulässig war. Er hat z. B. im Urteil vom 16. Februar 1932 (RStBl 1932 S. 305) ausgesprochen, daß eine städtische Sparkasse und eine Stadtdirokasse zu einem Betrieb zusammengefaßt werden können. Das RFG-Urteil vom 23. Februar 1937 (RStBl 1937 S. 966) bejaht die Zulässigkeit der Zusam-



menfassung der einzelnen Zweige eines städtischen Abfuhrbetriebs. Die restlichen Entscheidungen betreffen öffentliche Versorgungsbetriebe. Diese werden im Abschnitt 15 besonders behandelt werden.

#### 14. Die organisatorischen Voraussetzungen für die Anerkennung der Zusammenfassung

Wird die innere (wirtschaftliche) Rechtfertigung eines Zusammenschlusses mehrerer Betriebe zu einem Betrieb gewerblicher Art bejaht, ist weiter zu prüfen, ob die Zusammenfassung auch organisatorisch in dem erforderlichen Maß durchgeführt ist. Merkmale für die Annahme einer organisatorischen Vereinheitlichung sind im § 1 Absatz 2 der Ersten RStDV enthalten.

Es muß zugegeben werden, daß die Fassung des § 1 Absatz 2 der Ersten RStDV nicht sehr glücklich ist. Es sind aber aus § 1 Absatz 2 der Ersten RStDV in vielen Fällen auch Schlüsse gezogen worden, die nicht gezogen werden können. Es ist nicht der Sinn dieser Vorschrift, daß etwa eine besondere Leitung oder eine getrennte Buchführung den einzelnen Betrieb unbedingt selbständig machen. Es steht umgekehrt der Annahme eines einheitlichen Gesamtbetriebs nicht entgegen, daß z. B. jeder Betrieb im Haushalt der öffentlichen Körperschaft besonders erscheint und daß die Einnahmen und die Ausgaben für jedes Werk getrennt verbucht werden.

Es ist das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse entscheidend. Es können nicht alle Fälle schematisch behandelt werden. Man wird bei Betrieben, die wirtschaftlich eng miteinander verbunden sind, an die Einheitlichkeit der Organisation oft nicht so strenge Anforderungen stellen, wie bei Betrieben, die wirtschaftlich nicht so eng verbunden sind. Man wird bei kleinen Verhältnissen nicht den gleichen Maßstab anlegen können wie bei großen Betrieben.

Eine organisatorische Zusammenfassung der Einzelbetriebe wird — jedenfalls bei kleinen Verhältnissen — im allgemeinen z. B. dann anzunehmen sein, wenn die gesamte kaufmännische Arbeit einschließlich der Buchführung einheitlich durch Kräfte der Gemeindeverwaltung, z. B. durch das Kassen- und Verwaltungspersonal, übernommen wird und die gemeinschaftliche Leitung unter Verzicht auf einen verteilten Verwaltungsapparat durch den Bürgermeister erfolgt. Die Tatsache dagegen, daß die Leitung mehrerer Betriebe durch einen gemeinsamen Direktor erfolgt, rechtfertigt trotz des Wortlauts des § 1 Absatz 2 der Ersten RStDV die Annahme eines einheitlichen Betriebes für sich allein in der Regel nicht.

Es muß die einheitliche Organisation so durchgebildet sein, daß alle Gebiete, die sich einheitlich gestalten lassen, tatsächlich auch einheitlich zusammengefaßt sind. Man wird im allgemeinen verlangen müssen, daß die Leitung, die Verwaltung, die Buchführung und die sonstige Organisation vereinheitlicht sind. Die verschiedenen Zielsetzung der einzelnen Betriebe läßt zunächst darauf schließen, daß jedes Werk für sich allein einen „geschlossenen Geschäftskreis“ bildet. Man wird von dieser „Vermutung“ in der Regel nur dann abgehen können, wenn die verschiedenen Werke durch eine möglichst straffe gemeinsame Organisation zu einer Einheit zusammengefügt sind. Oberster Grundtat muß immer sein, wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Zusammenfassungen zu rein steuerlichen Zwecken zu verhindern.

Als Maßnahmen einer organisatorischen Vereinheitlichung kommen neben den im § 1 Absatz 2 der Ersten RStDV aufgeführten Merkmalen noch die folgenden in Betracht:

- a) Zentrale Aufstellung der Wirtschaftspläne und ihre gegenseitige Abstimmung,
- b) zentrale Bearbeitung der wichtigeren Personalfragen,
- c) gemeinsame Aufstellung und Verwaltung besonderer Fonds, z. B. Baufonds,
- d) einheitliche Leitung und Überwachung besonderer Betriebseinrichtungen durch einen zentral angestellten Sachverständigen,
- e) Vereinheitlichung der Abfaktorganisations.

#### 15. Zusammenfassung mehrerer Versorgungsbetriebe einer Gemeinde. Zusammenfassung eines gemeindlichen Versorgungsbetriebs mit einem sonstigen Betrieb gewerblicher Art der Gemeinde

Die Versorgungsbetriebe einer Gemeinde sind § 22 EigenbetriebsV gemäß zu einem Eigenbetrieb zusammenzufassen. Das gleiche gilt für die Verkehrsbetriebe. Diese Fassung des § 22 EigenbetriebsV zeigt, daß die Eigenbetriebsverordnung zwischen Versorgungsbetrieben im engeren Sinn (Elektrizitätswerke, Gaswerke, Wasserwerke) und Verkehrsbetrieben unterscheidet. § 2 der Ersten RStDV kennt diesen Unterschied nicht. Der Körperschaftsteuerliche Begriff des Versorgungsbetriebs umfaßt auch die Verkehrsbetriebe.

Die Zusammenfassung mehrerer Versorgungsbetriebe (im engeren Sinn) oder mehrerer Verkehrsbetriebe ist auch steuerlich anzuerkennen, wenn genügend Merkmale für eine einheitliche Organisation vorhanden sind. Ist eine solche Einheit nicht gegeben, ist jeder einzelne Betrieb als selbständige Steuerperson zu behandeln. Hinweis auf Ziffer 96 der Körperschaftsteuer-Richtlinien für 1939 und auf den Runderlaß des Reichsministers der Finanzen vom 20. August 1938 (RStBl 1938 S. 801).

Diese Regelung bedeutet, daß die Frage der inneren (wirtschaftlichen) Rechtfertigung bei der Zusammenfassung der Versorgungsbetriebe und der Verkehrsbetriebe einer Gemeinde stets ohne weitere Prüfung zu bejahen ist. Ein städtisches Gaswerk und ein städtisches Wasserwerk können z. B. immer zusammengefaßt werden. Es ist nur zu prüfen, ob die Zusammenfassung organisatorisch auch wirklich durchgeführt ist.

Die Zusammenfassung eines Versorgungsbetriebs mit einem Verkehrsbetrieb einer Gemeinde und die Zusammenfassung eines Versorgungsbetriebs oder eines Verkehrsbetriebs mit anderen Eigenbetrieben einer Gemeinde können dagegen nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn

- a) sämtliche Betriebe miteinander in einem wirklichen inneren Zusammenhang stehen und außerdem
- b) die Zusammenfassung organisatorisch einwandfrei durchgeführt ist.

Es gelten in diesem Fall wieder die allgemeinen Grundsätze. Hinweis auf die Ausführungen in den Abschnitten 13 und 14. Die oft erörterte Frage, ob ein städtischer Badeanstalt zu einem Betrieb gewerblicher Art zusammengefaßt werden kann, ist deshalb in der Regel zu verneinen.

Es zeigt sich in allen diesen Fällen, daß die in der Eigenbetriebsverordnung vorgesehene Regelung für die steuerliche Handhabung Anhaltspunkte geben kann. Die steuerlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der Zusammenfassung mehrerer Betriebe müssen aber stets besonders geprüft werden. Die steuerliche Regelung braucht mit der Regelung der Eigenbetriebsverordnung nicht übereinzustimmen.



## 16. Zusammenfassung mehrerer Verpachtungen

Die Verpachtung mehrerer Betriebe, die — im Fall der eigenen Betriebsführung durch die öffentliche Körperschaft — als Betriebe gewerblicher Art anzusehen wären, ist regelmäßig einer Mehrheit von Betrieben gewerblicher Art gleichzustellen. Die Verpachtung mehrerer Betriebe ist nur dann als ein Betrieb gewerblicher Art anzusehen, wenn die öffentliche Körperschaft mehrere Betriebe zusammen an denselben Pächter verpachtet. Hinweis aus dem RStG-Urteil vom 10. Oktober 1939 (RStBl 1940 S. 359).

Verpachtet die öffentliche Körperschaft von mehreren gleichartigen Betrieben, z. B. mehreren Gastwirtschaften, nur einen Teil und betreibt sie die restlichen Betriebe selbst, können die selbstbewirtschafteten und die verpachteten Betriebe nicht zu einem Betrieb zusammengefaßt werden. Hinweis auf das RStG-Urteil vom 26. September 1939 (RStBl 1940 S. 444).

### E. Eigenkapital und Fremdkapital bei Betrieben gewerblicher Art

Die Frage, ob und in welchem Umfang ein Betrieb gewerblicher Art ein Eigenkapital haben kann oder haben muß, bereitet der Praxis oft große Schwierigkeiten. Das gleiche gilt für die eng mit dieser Frage zusammenhängende weitere Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Darlehensverträge zwischen der Körperschaft des öffentlichen Rechts und einem Betrieb gewerblicher Art anerkannt werden können. Die Fragen sind vor allem wegen der Abzugsfähigkeit der Zinsen von großer praktischer Bedeutung. Wenn z. B. ein Darlehen der öffentlichen Körperschaft an den Betrieb steuerlich nicht als echtes Darlehen anerkannt werden kann, sondern als verdecktes Stammkapital angesehen werden muß, können die Zinsen nicht abgezogen werden. Die Zinsen stellen in diesem Fall eine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Die Beantwortung der Fragen ergibt sich zum großen Teil aus den in den Abschnitten 1 und 2 herausgestellten Grundsätzen.

## 17. Möglichkeit der Bildung eigenen Kapitals und des Abschlusses von Verträgen mit der öffentlichen Körperschaft

Es muß aus der Körperschaftsteuerlichen Ver selbständigung der Betriebe gewerblicher Art der Schluß gezogen werden, daß sie für das Gebiet der Körperschaftsteuer genau so angesehen werden sollen, als ob sie, losgelöst von der sie unterhaltenden Körperschaft des öffentlichen Rechts, für sich allein wie privatrechtliche Steuerjuristen bestehen würden. Es folgt daraus einmal, wie schon im Abschnitt 2 angedeutet, daß die Betriebe gewerblicher Art für die Körperschaftsteuer eigenes Vermögen haben können. Das bei ihr befindliche Vermögen ist nicht etwa als der öffentlichen Körperschaft gehörig anzusehen, sondern als ihr eigenes. Die bürgerlich-rechtlichen Eigentumsverhältnisse sind für die Körperschaftsteuerliche Betrachtungsweise ohne Bedeutung. Das Körperschaftsteuergesetz arbeitet mit dem besonderen Ver selbständigungsgedanken, der dem bürgerlichen Recht fremd ist.

Es folgt aus dieser Ver selbständigung weiter, daß die öffentlichen Körperschaften und ihre Betriebe gewerblicher Art miteinander Verträge mit steuerlicher Wirkung abschließen können. Es kann nicht, wie es auch in letzter Zeit noch geschehen ist, jedem Pachtvertrag und jedem Darlehensvertrag zwischen der Körperschaft des öffentlichen Rechts und dem Betrieb gewerblicher Art die Anerkennung mit der Begründung versagt werden, beide seien dieselbe Rechtsperson. Diese könne mit sich selbst Verträge nicht abschließen. Der Gedanke der Ver selbständigung ist nicht nur für die persönliche

Steuerpflicht entscheidend. Er muß auch für die jährliche Steuerpflicht, für die Einkommensermittlung, gelten und streng durchgeführt werden.

Darlehensverträge zwischen öffentlichen Körperschaften und ihren Betrieben gewerblicher Art sind grundsätzlich möglich.

## 18. Erforderlichkeit eines Eigenkapitals

Die privatrechtlichen Körperschaften müssen in der Regel ein eigenes Grundkapital oder Stammkapital haben. Das gleiche muß nach dem Grundsatz der Gleichstellung auch für die Betriebe gewerblicher Art gelten. Diese würden sonst in unzulässiger Weise begünstigt werden. Sie können Zinsen für das Eigenkapital nicht abziehen. Der Reichsfinanzhof hat dazu in der Entscheidung vom 26. Oktober 1937 (RStBl 1938 S. 365) das folgende ausgeführt:

„Die privatrechtlichen Körperschaften müssen in ihrer Hauptmasse ein Grund- oder Stammkapital haben. Die Gegenleistungen für die Zurverfügungstellung dieses Kapitals dürfen ohne Rücksicht auf ihre Bezeichnung (Dividenden, Gewinnanteile, Zinsen) den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern. Für die öffentlichen Betriebe ist ein Grund- oder Stammkapital nicht vorgeschrieben. Sie haben in der Regel auch kein ausdrücklich als solches ausgewiesenes Betriebskapital. Würde man bei ihnen das völlige Fehlen eines Grund- oder Stammkapitals und damit die Abzugsfähigkeit der gesamten Gegenleistungen für die Zurverfügungstellung ihres Betriebskapitals steuerlich anerkennen, läge hierin eine Bevorzugung gegenüber den privatrechtlichen Körperschaften, die sich mit dem Grundsatz der steuerlichen Gleichstellung nicht vertragen würde.“

## 19. Grundsätzliches über die Höhe des Eigenkapitals. Verhältnis von Grund- oder Stammkapital und Eigenkapital

Die Feststellung, daß die Betriebe gewerblicher Art ein Eigenkapital haben müssen, wirft die weitere Frage auf, in welcher Höhe ein Eigenkapital vorhanden sein muß. Es ist auch bei der Beantwortung dieser Frage nach der Rechtssprechung von dem Grundsatz der Gleichstellung der Betriebe gewerblicher Art mit den privaten Körperschaften auszugehen. Der Grundsatz der Gleichstellung verlangt, daß als Eigenkapital diejenigen Posten angesehen werden, die nach dem Zweck und den äußeren Umständen der Betriebsausstattung dem Eigenkapital einer privaten Körperschaft gleichzustellen sind. Der Reichsfinanzhof hat in dem Urteil vom 25. Mai/26. Oktober 1937 (RStBl 1938 S. 365) ausgeführt:

„Es muß . . . das Betriebskapital eines öffentlichen Betriebs, das, sei es nach der Form seiner Zurverfügungstellung, sei es nach den Zwecken, die es zu erfüllen hat, wirtschaftlich betrachtet dem Grund- oder Stammkapital einer privatrechtlichen Körperschaft gleichsteht oder ihm ähnlich ist, steuerlich als Grund- oder Stammkapital (Eigenkapital) behandelt werden.“

Der Reichsfinanzhof stellt in dem Urteil Grund- oder Stammkapital und Eigenkapital gleich. Es muß dazu das folgende bemerkt werden:

Die Begriffe „Grundkapital“ oder „Stammkapital“ und „Eigenkapital“ decken sich grundsätzlich nicht. Das Eigenkapital umfaßt sowohl das Grund- oder Stammkapital als auch den nicht ausgeschütteten Gewinn und die offenen Rücklagen. Dieser Unterschied muß auch für die öffentlichen Betriebe beibehalten werden. Der Unterschied ist z. B. bei der Mindestbesteuerung § 17 Absatz 1 Ziffer 1 RStG gemäß von Bedeutung. Die außer Ansatz bleibenden vier vom Hundert der Ausschüttungen dürfen nur von dem Grund-



oder Stammkapital berechnet werden. Die Eigenbetriebsverordnung unterscheidet z. B. auch zwischen Stammkapital und Eigenkapital. Der Reichsfinanzhof hat das in dem Urteil offenbar nur deshalb nicht getan, weil er von einem Fall ausgegangen ist, in dem ein nicht ausgeschütteter Gewinn und stille Rücklagen nicht vorhanden waren. Grund- oder Stammkapital und Eigenkapital decken sich in einem solchen Fall.

Es kann der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs gemäß nicht für alle Fälle einheitlich entschieden werden, in welchem Umfang das Kapital eines Betriebs gewerblicher Art wirtschaftlich dem Grund- oder Stammkapital einer privaten Körperschaft entspricht. Die Rechtsprechung hat aber für bestimmte Gruppen von Fällen einheitliche Grundsätze herausgearbeitet. Diese Grundsätze sollen in den folgenden Ziffern dargestellt werden. Es soll außerdem die Möglichkeit untersucht werden, weitere Richtlinien für die Praxis aufzustellen.

## 20. Gründung eines Betriebs gewerblicher Art mit eigenen Mitteln der öffentlichen Körperschaft. Zurverfügungstellung des Betriebskapitals ohne besondere Vereinbarungen über Eigenkapital oder Darlehen

Es werden oft Betriebe gewerblicher Art errichtet, denen ein festes Eigenkapital nicht zugewiesen wird. Die Betriebe weisen in solchen Fällen die im Betrieb arbeitenden Mittel als „Betriebskapital“ aus, das sie der öffentlichen Körperschaft verzinsen müssen. Ein Pachtvertrag über die ihnen zur Verfügung gestellten Sachwerte und ein Darlehensvertrag hinsichtlich der überlassenen Barwerte werden aber nicht abgeschlossen.

Der Reichsfinanzhof hat in diesen Fällen das gesamte Betriebskapital des Betriebs gewerblicher Art als „sein“ Vermögen, als „sein“ Grund- oder Stammkapital angesehen. Das gilt sowohl für die übergebenen Sachwerte wie für die überlassenen Barwerte. Der Reichsfinanzhof ist davon ausgegangen, daß die Gründer privater Kapitalgesellschaften zwar das Recht hätten, der Gesellschaft die erforderlichen Mittel in bestimmtem Umfang auch auf dem Weg des Pachtvertrags oder des Darlehensvertrags zur Verfügung zu stellen. Solche Fälle stellten aber in der Privatwirtschaft Ausnahmen dar. Es sei demgemäß nach dem Grundsatz der Gleichstellung die Annahme gerechtfertigt, daß eine Körperschaft des öffentlichen Rechts dem Betrieb die zu seiner Führung erforderlichen Mittel als zu eigenem Recht überlassen habe, falls ein ausdrücklicher Pacht- oder Darlehensvertrag nicht abgeschlossen worden sei.

Eine Verzinsung des „Betriebskapitals“ kann unter diesen Umständen steuerlich nicht zugelassen werden. Die gezahlten Zinsen können als abzugsfähige Betriebsausgaben nicht anerkannt werden. Sie sind ebenso Gewinn wie die auf das Grund- oder Stammkapital eines privatwirtschaftlichen Betriebs gezahlten Dividenden. Das gilt auch dann, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts die Zinsen dem Betrieb haushaltsmäßig zur Last schreibt. Hinweis auf die RFS-Urteile vom 17. Juni 1930 (RStBl 1930 S. 466), vom 27. April 1937 (RStBl 1937 S. 979) und vom 10. Oktober 1939 (RStBl 1940 S. 60).

Die Grundsätze gelten auch für Gründungen, die vor dem Erlass des Körperschaftsteuergesetzes 1925 erfolgt sind. Hinweis auf das RFS-Urteil vom 28. April/21. Juli 1936 (RStBl 1936 S. 923).

## 21. Gründung eines Betriebs gewerblicher Art mit einem bestimmten Eigenkapital. Sofortige oder spätere Zurverfügungstellung weiterer Mittel aus eigenem Vermögen der öffentlichen Körperschaft auf dem Weg des Pachtvertrags oder des Darlehensvertrags

Die im Abschnitt 20 aufgeführten Grundsätze gelten nur dann, wenn zwischen der öffentlichen Körperschaft und dem

Betrieb gewerblicher Art ein Pachtvertrag oder ein Darlehensvertrag nicht abgeschlossen ist. Es kann deshalb nicht etwa jedem Pachtvertrag und jedem Darlehensvertrag, der bei der Gründung eines Betriebs gewerblicher Art zwischen ihm und der Körperschaft abgeschlossen wird, die steuerliche Anerkennung unter Hinweis auf die im Abschnitt 20 dargestellte Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs versagt werden.

Es brauchen aber umgekehrt auch nicht jeder Pachtvertrag und jeder Darlehensvertrag körperschaftsteuerlich anerkannt zu werden. Es besteht meines Erachtens über die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein solcher Vertrag zwischen der öffentlichen Körperschaft und dem Betrieb gewerblicher Art anerkannt werden kann, volle Klarheit in der Praxis nicht.

a) Es ist wiederholt die Ansicht vertreten worden, daß ein Darlehen, das aus eigenen Mitteln der öffentlichen Körperschaft gegeben worden ist, in der Regel als echtes Darlehen nur dann anerkannt werden könne, wenn es dem Betrieb zur Deckung eines vorübergehenden Geldbedarfs kurzfristig gegeben worden sei. Hinweis auf Mirre-Dreutter, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz Nummer 27 b zu § 1; Lenz „Eigen- oder Fremdkapital bei öffentlichen Betrieben“, MStB-Steuerwarte 1938 S. 775. Die Vertreter dieser Ansicht berufen sich auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs. Es muß das folgende festgestellt werden:

Der III. Senat des Reichsfinanzhofs hat zwar wiederholt entschieden, daß Darlehen der öffentlichen Körperschaft an rechtlich unselbständige Betriebe nur anerkannt werden können, wenn sie zur Befriedigung eines vorübergehenden Geldbedarfs bestimmt sind. Hinweis auf die Urteile vom 28. Mai 1936 (RStBl 1936 S. 782), vom 10. Juni 1936 (RStBl 1936 S. 784) und vom 31. März 1938 (RStBl 1938 S. 580).

Der I. Senat hat das in dieser Klarheit bisher nicht ausgesprochen. Er hat lediglich in dem Urteil vom 27. April 1937 (RStBl 1937 S. 979) das folgende ausgeführt:

„Daß es sich bei den hier in Frage kommenden 500 000 RM um Eigenkapital der Stadtkellerei im Sinn der vorstehenden Rechtsprechung des RFS und nicht etwa um ein zur Befriedigung eines vorübergehenden Geldbedarfs dienendes Darlehen handelt, hat das Finanzgericht in freier Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse ohne Rechtsirrtum und Aktenverstoß und damit für den RFS bindend festgestellt.“

Es kann meines Erachtens aus diesen Ausführungen nicht geschlossen werden, daß der I. Senat jedem langfristigen Darlehen, das eine öffentliche Körperschaft einem Betrieb gewerblicher Art aus eigenen Mitteln gewährt, die Anerkennung versagen würde. Der Unterschied, der insoweit zwischen der Rechtsprechung des I. Senats und der Rechtsprechung des III. Senats besteht, geht auf die verschiedene Auffassung der beiden Senate über die Behandlung von Gesellschafterdarlehen als verdecktes Stammkapital zurück. Hinweis auf die folgenden Ausführungen.

b) Es muß nach der Rechtsprechung des I. Senats für die Besteuerung zwar ein dem öffentlichen Betrieb überlassener Wertstock als Eigenkapital behandelt werden. Es steht der Körperschaft aber genau wie einem privaten Unternehmer frei, dem Unternehmen Mittel aus eigenem Vermögen auch im Darlehensweg zuzuführen. Es liegt in der Hand der öffentlichen Körperschaft, die Höhe des Eigenkapitals im Einzelfall zu bestimmen. „Es hängt davon ab, wie hoch sie den Kapitalposten ausstattet, der unter



bestimmten Gesichtspunkten wirtschaftlich und steuerlich als Eigenkapital des von ihr errichteten Betriebs angesehen werden kann." Hinweis auf das RStB-Urteil vom 25. Mai/26. Oktober 1937 (RStB 1938 S. 365).

Die Entscheidung über die steuerliche Anerkennung eines neben dem Stammkapital aus eigenem Vermögen der Körperschaft gegebenen Darlehens hat deshalb der Rechtsprechung gemäß nach den Grundsätzen zu erfolgen, die für die Anerkennung von Gesellschafterdarlehen bei privatrechtlichen Körperschaften maßgebend sind. Es ist dabei ohne Bedeutung, ob das Darlehen sofort bei Gründung oder später, z. B. zu einer Betriebs-erweiterung, gegeben wird.

- c) Gesellschafterdarlehen können nach der Rechtsprechung des I. Senats nur unter ganz besonders strengen Voraussetzungen als verdecktes Stammkapital angesehen werden. Die für die Kapitalverkehrsteuerpflicht erhebliche Tatsache, daß die Darlehen die Voraussetzung für den Beginn oder die Fortsetzung des Unternehmens bilden, genügt für die Körperschaftsteuer zur Annahme eines verdeckten Stammkapitals nicht. Hinweis auf die RStB-Urteile vom 19. September 1933 (RStB 1933 S. 1221) und vom 30. August 1938 (RStB 1938 S. 902). Die Steuerbehörden haben nach der Rechtsprechung des I. Senats darzutun, daß der von dem Steuerpflichtigen eingeschlagene Weg ungewöhnlich ist. Es muß nicht die natürliche Rechtsform, sondern eine andere gewählt sein. Es muß dabei die Absicht bestanden haben, nach außen den Eindruck zu erwecken, daß der gewählten Rechtsform entsprechende, aber von dem Steuerpflichtigen im Innenverhältnis nicht gewollte Tatbestand vorliegt. Die Steuerbehörden haben nachzuweisen, daß in der Lage des Steuerpflichtigen nach rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht die gewählte Rechtsform des Darlehens, sondern die Rechtsform der Stammeinlage „zwingend“ war.

Die Rechtsprechung des III. Senats weicht von der Rechtsprechung des I. Senats erheblich ab. Der Standpunkt des III. Senats ist weitgehender. Es sei zur Erläuterung seiner Auffassung auf das Urteil vom 12. Mai 1938 (RStB 1938 S. 525) hingewiesen. Der III. Senat hat in diesem Urteil die Annahme eines verdeckten Stammkapitals insbesondere damit begründet, daß „das vorhandene Stammkapital nach den durch die Entwicklung bestätigten Angaben der Gesellschaft nicht ausgereicht hat, um den Betrieb der GmbH zweckentsprechend fortzuführen. Der natürliche Weg wäre daher der gewesen, daß die Gesellschafter ihre Einlagen entsprechend erhöht hätten“.

Es muß betont werden, daß in letzter Zeit der Wunsch nach einer Auflockerung der Rechtsprechung des I. Senats erkennbar geworden ist. Wirre-Dreucker führen in ihrem Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz in Anmerkung 15b zu § 1 z. B. das folgende aus:

„Weiter kann der Steuerbehörde wohl auch nicht eine Beweislast dafür auferlegt werden, daß die von ihr unterstellte Form nach dem gegebenen Sachverhalt zwingend gewesen sei. Jergendeinen wirtschaftlichen Grund werden die Beteiligten immer für ihre Maßnahmen anführen und damit den Nachweis der Steuerbehörde, daß eine einzige Rechtsform zwingend sei, vereiteln können. Die Beteiligten werden dagegen nachzuweisen haben, daß und aus welchen Gründen die von ihnen gewählte Rechtsform in ihrem Fall das Gegebene war. Diese Beurteilung entspricht auch dem aus § 1 StAnpG abzuleitenden Grundsatz der Gerechtigkeit der Besteuerung, indem die durch die

Beteiligten getroffene Gestaltung auf die Rechtsform zurückgeführt wird, die als die sachlich gebotene Rechtsform auch von anderen Steuerpflichtigen angewandt wird und daher für die Besteuerung maßgebend ist.“

- d) Die Praxis wird diese Ausführungen sehr begrüßen. Eine Auflockerung der Rechtsprechung des I. Senats und eine Annäherung an die Rechtsprechung des III. Senats wären in der Tat sehr erwünscht. Es dürfen dabei aber wichtige körperchaftsteuerliche Grundsätze nicht übersehen werden. Es muß dem I. Senat darin zugestimmt werden, daß der Steuerpflichtige in der Wahl der Finanzierungsmittel grundsätzlich frei sein muß. Er darf durch die Steuerbehörden nicht bevormundet werden. Es müssen deshalb für die Annahme eines verdeckten Stammkapitals besondere Umstände vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, daß die Rechtsform des Darlehens „ungewöhnlich“ ist. Der Darlehensgeber wird in diesem Fall ernstlich nicht ein Darlehen haben geben wollen, sondern eine Gesellschaftereinlage haben machen wollen. Er wird nur aus steuerlichen Gründen die Form des Darlehens gewählt haben.

Wer eine Einlage machen will, will das hingegebene Kapital enger mit dem Schicksal des Betriebs verkoppeln als ein Darlehensgeber. Er rechnet z. B. auch mit einer Verzinsung nur bei entsprechendem Gewinn. Als Merkmale für das Vorliegen eines verdeckten Stammkapitals kommen deshalb in Betracht:

- Das Fehlen einwandfreier Vereinbarungen über Rückzahlung und Verzinsung,
- Die Abhängigkeit der Verzinsung von einem entsprechenden Gewinn. Hinweis auf das RStB-Urteil vom 30. August 1938 (RStB 1938 S. 901),
- Ein freiwilliger Rücktritt des Gesellschafters mit seiner Forderung hinter Darlehensgläubiger der Gesellschaft. Hinweis auf die RStB-Entscheidung vom 12. Mai 1938 (RStB 1938 S. 525),
- Ein tatsächliches Unterbleiben der Zinszahlungen,
- Eine Unkündbarkeit auf lange Zeit,
- Ein ungewöhnlich kraßes Mißverhältnis zwischen dem ausgewiesenen Stammkapital und dem betriebswirtschaftlich erforderlichen Kapital. Es muß zu diesem Merkmal aber das folgende hervorgehoben werden:

Ein bestimmtes Verhältnis des Grund- oder Stammkapitals zum erforderlichen Betriebskapital ist, insbesondere bei Kapitalgesellschaften, handelsrechtlich nicht vorgeschrieben. Es ist lediglich ein bestimmter Mindestnennbetrag erforderlich. Hinweis z. B. auf § 7 des Aktiengesetzes vom 30. Januar 1937. Es kann den obigen Ausführungen gemäß auch körperchaftsteuerlich nicht verlangt werden, daß das Grund- oder Stammkapital einen bestimmten vom Hundertsatz des erforderlichen Betriebskapitals erreicht.

Die Freiheit des Steuerpflichtigen in der Wahl seiner Finanzierungsmittel findet aber ihre Grenzen in § 1 StAnpG. Ein Stammkapital kann so niedrig bemessen sein, daß die restliche Finanzierung der Gesellschaft im Darlehensweg als „ungewöhnlich“ im Sinn der Rechtsprechung angesehen werden muß. Eine feste, für alle Fälle einheitliche Grenze läßt sich nicht



ziehen. Es kommt auf die Verhältnisse des Einzelfalls an.

Die Höhe des Gesellschafterdarlehens und das Verhältnis zwischen dem Stammkapital und dem erforderlichen Betriebskapital entscheiden nicht allein. Auch die sonstigen Bestimmungen des Darlehensvertrags sind von Bedeutung, z. B. die Laufzeit des Darlehens, die Höhe der einzelnen Tilgungsraten usw.

Es werden aber trotz der Unterschiede, die in den Verhältnissen des Einzelfalls begründet sind, allgemeine Gesichtspunkte zu berücksichtigen sein. Es wird z. B. — bei Würdigung der besonderen Verhältnisse des Einzelfalls — eine gewisse Übllichkeit innerhalb des einzelnen Gewerbebezugs nicht unberücksichtigt bleiben können. Ein angemessener Maßstab für die Höhe des steuerlich anzuerkennenden Stammkapitals kann z. B. das durchschnittliche Verhältnis zwischen Stammkapital und Anlagevermögen bei einer Anzahl von Vergleichsbetrieben desselben Gewerbebezugs sein. Der Steuerpflichtige wird besondere Gründe vorbringen müssen, wenn ein erheblich unter dieser Grenze liegendes Stammkapital im einzelnen Fall steuerlich als ausreichend anerkannt werden soll. Das gilt insbesondere dann, wenn das Verhältnis zwischen dem Stammkapital und dem erforderlichen Gesamtkapital betriebswirtschaftlich nicht mehr als gesund angesehen werden kann.

- e) Die obigen Grundsätze gelten sinngemäß für die Anerkennung von Pachtverträgen zwischen der öffentlichen Körperschaft und dem Betrieb gewerblicher Art. Kann ein Pachtvertrag diesen Grundsätzen gemäß nicht anerkannt werden, sind die Pachtzinsen nicht abzugsfähig.
- f) Wegen der Frage, ob bei öffentlichen Betrieben noch eine weitere Auflockerung der Rechtsprechung möglich und wünschenswert ist, Hinweis auf die Ausführungen zu Ziffer 26.

## 22. Gründung eines Betriebs gewerblicher Art mit eigenen Mitteln der öffentlichen Körperschaft. Zurverfügungstellung der Betriebsmittel ausschließlich auf dem Weg des Pachtvertrags oder des Darlehensvertrags

Es ist für die öffentlichen Betriebe im allgemeinen ein Grund- oder Stammkapital nicht vorgeschrieben. Zahlreiche Betriebe gewerblicher Art haben deshalb ein festes Grund- oder Stammkapital überhaupt nicht. Alle zum Betriebsbeginn erforderlichen Mittel werden ihnen von der Körperschaft auf dem Weg des Pachtvertrags oder des Darlehensvertrags zur Verfügung gestellt. In welcher Höhe muß in diesem Fall ein Eigenkapital des öffentlichen Betriebs angenommen werden?

Die im Abschnitt 21 dargestellten Grundsätze für die Behandlung von Darlehen der öffentlichen Körperschaft als Eigenkapital des Betriebs gewerblicher Art sind, wie ausgeführt, nur dann anzuwenden, wenn der Betrieb mit einem gewissen Eigenkapital ausgestattet ist. Sie können nicht herangezogen werden, wenn ein Eigenkapital völlig fehlt. Sie setzen voraus, daß das strittige Darlehen neben einer Stammeinlage gegeben ist. Fehlt es an einem offen ausgewiesenen Stammkapital, können an den Nachweis, daß es sich, wirtschaftlich betrachtet, nicht um ein Darlehen, sondern um Stammkapital handelt, nicht die gleichen strengen Voraussetzungen gestellt werden.

Es wird in einem solchen Fall oft das gesamte Darlehen als verdecktes Stammkapital angesehen werden können. Es ist ohne besondere Anhaltspunkte oft gar nicht möglich, mit zutreffender Begründung nur einen bestimmten Teil des Darlehens als Stammkapital anzusehen. Besondere Anhaltspunkte für eine teilweise Anerkennung können sich aber z. B. aus dem

Vergleich mit Vergleichsbetrieben desselben Gewerbebezugs ergeben. Hinweis auf die Ausführungen im Abschnitt 21.

Der Reichsfinanzhof hat in dem Urteil vom 25. Mai/26. Oktober 1937 (RStW 1938 S. 365) einen Fall entschieden, in dem ein Sparkassengiroverband eine eigene Bankanstalt errichtet hatte. Er hatte ihr aus den Einlagen seiner Mitglieder satzungsgemäß nach besonderer Vereinbarung einen Betrag von 10 Millionen RM als Darlehen zur Verfügung gestellt. Das Darlehen war mit 5 vom Hundert zu verzinsen und seitens der Bank unkündbar. Der Verband hatte das Recht, es ganz oder teilweise mit einer Frist von 10 Jahren zu kündigen. Das Finanzgericht hatte das gesamte Darlehen als Stammkapital der Bankanstalt angesehen.

Es hatte darauf abgestellt, daß

- a) das Darlehen in der Bilanz der Bank als Stammdarlehen bezeichnet und in den Monatsausweisen als Grund- bzw. Geschäftskapital ausgewiesen war,
- b) die Organe des Spargiroverbands alljährlich über die Verzinsung des Stammdarlehens Beschlüsse faßten,
- c) das Darlehen bei der Verjüngung der Bank an die Stelle von Einzahlungen getreten sei, die früher das Betriebskapital des damals unjünglichen Betriebs gebildet hätten.

Der Reichsfinanzhof hat die Feststellung des Finanzgerichts, daß das gesamte Darlehen, wirtschaftlich betrachtet, das Stammkapital der Bank darstelle, nicht beanstandet. Er hat ausgeführt:

„Der Gründerverband hat der Beschwerdeführerin neben dem Darlehen ein besonderes Betriebskapital nicht zur Verfügung gestellt. Die Beschwerdeführerin hätte also, wenn man ihren Angaben folgen würde, überhaupt kein Grund- oder Stammkapital. Würde man dies steuerlich anerkennen, so läge hierin eine ungerechtfertigte Bevorzugung der Beschwerdeführerin gegenüber den ihr steuerrechtlich gleichstehenden Kapitalgesellschaften, bei denen stets ein Grund- oder Stammkapital vorhanden sein muß. Deshalb kann auch hier der vom IRS in der Entscheidung vom 19. September 1933 (RStW 1933 S. 1220) aufgestellte Grundsatz, daß für die Behandlung von Darlehen der Gesellschafter als Stammeinlagen von besonders strengen Voraussetzungen auszugehen ist, nicht angewendet werden. Denn dieser Grundsatz ist auf Fälle gemünzt, in denen die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser neben der Einzahlung der Stammeinlagen noch Mittel durch Gewährung von Darlehen zur Verfügung gestellt haben.“

Ist dem Betrieb gewerblicher Art das gesamte Anlagevermögen (Grundstücke, Gebäude, Maschinen) pachtweise überlassen, ist eine Sachgründung zu unterstellen. Es muß für die Steuerbeantragung angenommen werden, daß die öffentliche Körperschaft dem Betrieb bei seiner Errichtung das Anlagevermögen als Eigenkapital zugewiesen hat. Hinweis auf Kennernknecht, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz Anmerkung 53b zu § 1. Eine Teilung des Anlagevermögens in solches, das Eigenkapital ist, und in solches, das pachtweise überlassen ist, wird nur in Ausnahmefällen möglich sein.

## 23. Gründung oder Erweiterung eines Betriebs gewerblicher Art mit Hilfe eines fremden Kredits

Die Körperschaft des öffentlichen Rechts hat oft die zur Gründung oder zur Erweiterung des Betriebs gewerblicher Art erforderlichen Mittel nicht selbst zur Verfügung. Sie muß sich die Mittel ganz oder zum Teil durch Aufnahme eines Darlehens verschaffen. Der Betrieb gewerblicher Art kann in einem solchen



Fall das Darlehn nicht immer in vollem Umfang als Betriebsschuld auf der Schuldenseite der Bilanz ausweisen. Das gilt auch dann, wenn der gesamte Darlehnsbetrag dem Betrieb wirtschaftlich zugeflossen ist.

Bedenken gegen die Anerkennung des Darlehns als Betriebsschuld bestehen nicht, wenn die öffentliche Körperschaft neben den durch Darlehnsaufnahme beschafften Mitteln zu der Gründung oder zu der Erweiterung des Betriebs noch eigene Mittel aufwendet. Ist dem Betrieb ein Eigenkapital in Höhe der aus eigenem Vermögen aufgewandten Mittel überlassen, steht es der öffentlichen Körperschaft, wie einem Privatunternehmer, frei, bei der Errichtung oder Vergrößerung des Betriebs im Rahmen der wirtschaftlichen Möglichkeiten auch Kredite in größerem oder geringerem Umfang heranzuziehen. Es gelten insoweit die im Abschnitt 21 gemachten Ausführungen über die Höhe des Eigenkapitals.

Es wird aber immer eine Prüfung erforderlich sein, ob das Stammkapital in einem einigermaßen angemessenen Verhältnis zur Größe und zum Umfang des Betriebs steht. Der Grundsatz, daß die Freiheit des Steuerpflichtigen in der Wahl seiner Finanzierungsmittel ihre Grenze im § 1 StAnpG findet, gilt auch hier. Es kann bei einem Betrieb, der Mittel in Höhe von mehreren Millionen Reichsmark erfordert, nicht ein Eigenkapital von wenigen tausend Reichsmark körperschaftsteuerlich als ausreichend anerkannt werden. Solche Fälle werden aber wohl kaum praktisch werden.

Ist ein gewisses Eigenkapital vorhanden, können fremde Darlehen, die zur Gründung oder Erweiterung des Betriebs aufgenommen worden sind, in der Regel körperschaftsteuerlich als Schulden des Betriebs gewerblicher Art anerkannt werden. Das gilt auch dann, wenn das Darlehn das Mehrfache des Eigenkapitals beträgt. Es handelt sich um eine echte Schuld, die wirtschaftlich mit der Errichtung des Betriebs zusammenhängt. Es ist unerheblich, daß das Darlehn über die öffentliche Körperschaft aufgenommen wird. Ein anderer Weg besteht infolge der fehlenden Rechtsfähigkeit des Betriebs gewerblicher Art überhaupt nicht. Die Darlehnszinsen sind abzugsfähige Betriebsausgaben.

Schwierigkeiten können entstehen, wenn die öffentliche Körperschaft sich die zur Errichtung des Betriebs erforderlichen Mittel sämtlich im Darlehnsweg beschafft, also eigene Mittel nicht aufwendet. Der gesamte Darlehnsbetrag kann meines Erachtens in diesem Fall nicht als Schuld des Betriebs anerkannt werden. Eine öffentliche Körperschaft, die nur eigene Mittel aufwendet, darf diese Mittel dem Betrieb auch nicht ausschließlich im Darlehnsweg zur Verfügung stellen. Hinweis auf die Ausführungen im Abschnitt 22.

Der Grundsatz, daß jeder Betrieb gewerblicher Art mit einem bestimmten Eigenkapital ausgestattet sein muß und daß die Gegenleistungen für die Zurverfügungstellung dieses Kapitals nicht abzugsfähig sind, muß auch hier gelten. Es könnte sonst eine Körperschaft des öffentlichen Rechts die Abzugsfähigkeit der gesamten Zinsen bei dem Betrieb einfach dadurch erreichen, daß sie zur Errichtung des Betriebs nicht eigene Mittel, sondern ausschließlich Mittel verwendet, die sie sich durch Darlehen beschafft hat. Das wird in der Regel ohne Schwierigkeit möglich sein, weil sehr viele Körperschaften, insbesondere die Gebietskörperschaften, Anleihen oder sonstige Schulden für einen ihrer Tätigkeitszweige aufnehmen müssen. Die öffentliche Körperschaft braucht nur die durch Kredit beschafften Mittel nicht für ihre sonstigen, z. B. hoheitlichen, Zwecke zu verwenden, sondern für die Errichtung des Betriebs.

Es ist aber fraglich, in welcher Höhe ein Eigenkapital in einem solchen Fall angenommen werden muß.

Das gesamte Betriebskapital kann meines Erachtens in der Regel nicht in vollem Umfang als Eigenkapital angesehen werden. Eine solche Auffassung würde zu unnötigen Ergebnissen führen. Es handelt sich auch um einen rechtlich und wirtschaftlich anders gelagerten Tatbestand als in den im Abschnitt 22 besprochenen Fällen. Die Gründung des Betriebs war dort ausschließlich mit eigenen Mitteln der öffentlichen Körperschaft erfolgt.

Es muß ein Teil des Betriebskapitals als Eigenkapital angesehen werden. Die Höhe muß geschätzt werden. Das wird in der Regel zwar sehr schwierig sein. Es werden sich aber in der Praxis doch immer irgendwelche Anhaltspunkte finden. Weitere Untersuchungen darüber sollen hier nicht angestellt werden. Es handelt sich um Fälle, die meines Wissens bisher nicht praktisch geworden sind und wohl auch nicht praktisch werden.

## 24. Schulden der öffentlichen Körperschaft ohne wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb gewerblicher Art

Es können bei einem Betrieb gewerblicher Art immer nur die Schulden der öffentlichen Körperschaft als Betriebsschulden anerkannt werden, die mit diesem Betrieb wirtschaftlich zusammenhängen. Eine willkürliche Schuldenuzuweisung an den Betrieb kann nicht zugelassen werden. Das folgt aus der körperschaftsteuerlichen Verselbständigung des Betriebs gewerblicher Art. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Schuld der öffentlichen Körperschaft und dem Betrieb war in den im Abschnitt 24 besprochenen Fällen gegeben. Die darlehnsweise beschafften Mittel waren dem Betrieb gewerblicher Art auch tatsächlich zugeführt worden.

Besteht ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Schuld der Körperschaft und dem Betrieb gewerblicher Art nicht, so stellen die Schulden der Körperschaft beim Betrieb Betriebsschulden nicht dar. Die Schuldzinsen sind in diesem Fall beim Betrieb nicht abzugsfähig. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 11. Januar 1930 (RStVl 1930 S. 111). Schulden, die in der Hoheitsverwaltung einer öffentlichen Körperschaft entstanden sind, dürfen körperschaftsteuerlich nicht einem gewerblichen Betrieb der gleichen Körperschaft zugerechnet werden. Zinsen einer allgemeinen Anleihe einer Gebietskörperschaft sind bei dem Betrieb gewerblicher Art nur insoweit abzugsfähig, als sie mit dem Betrieb wirtschaftlich zusammenhängen.

## 25. Eigenkapital bei Betrieben gewerblicher Art einer Gemeinde

Die Eigenbetriebe einer Gemeinde müssen der Eigenbetriebsverordnung gemäß ein Stammkapital und ein Eigenkapital ausweisen, soweit sie nicht ausdrücklich davon befreit sind. Das Eigenkapital besteht aus dem Stammkapital und den offenen Rücklagen. Besondere Vorschriften, in welcher Höhe ein Stammkapital oder ein Eigenkapital vorhanden sein muß, bestehen nicht.

Das Stammkapital, das der Eigenbetriebsverordnung gemäß ausgewiesen ist, braucht körperschaftsteuerlich nicht in jedem Fall als Stammkapital anerkannt zu werden. Hinweis auf die Ausführungen im Teil I Abschnitt 5. Es muß — unabhängig von der Regelung der Eigenbetriebsverordnung — nach den oben entwickelten Grundsätzen geprüft werden, ob die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung gegeben sind. Das wird jedoch meist der Fall sein. Es wird deshalb praktisch das der Eigenbetriebsverordnung gemäß ausgewiesene Stammkapital in der Regel auch körperschaftsteuerlich zugrunde gelegt werden können.



## 26. Vereinfachungsvorschlag

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, welche Schwierigkeiten bei dem augenblicklichen Stand der Rechtsprechung die Feststellung des steuerlich anzuerkennenden Eigenkapitals in vielen Fällen bereiten kann. Diese Schwierigkeiten lassen den Wunsch nach einer Vereinfachung aufkommen. Eine Vereinfachung kann aber nur erzielt werden, wenn es gelingt, allgemeine Richtlinien zu finden, die die Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse des Einzelfalls bis zu einem gewissen Grad ausschließen. Ich halte es durchaus für möglich, in dieser Weise auch ohne Inanspruchnahme des Gesetzgebers zu einer Vereinfachung zu gelangen. Ich will in den folgenden Ausführungen kurz einen Weg aufzeigen, den ich für gangbar halte.

Es kann selbstverständlich nicht einfach ein fester Satz, etwa ein bestimmter Bombhundertsatz des vorhandenen Kapitals, für alle Betriebe gewerblicher Art steuerlich als Eigenkapital angenommen werden. Das würde zu unmäßigen Ergebnissen führen. Es können aber meines Erachtens aus einem Vergleich mit gleichartigen privaten Betrieben für einen bestimmten Gewerbebezweig Schlüsse auf eine gewisse üblichkeit gezogen werden. Es kann festgestellt werden, wo die Grenzen des üblichen liegen. Es lassen sich Durchschnittssätze aufstellen. Man kann dann mit Hilfe dieser Feststellungen für die wichtigsten Gewerbebezweige, z. B. für einzelne Arten der öffentlichen Versorgungsbetriebe, gewisse Mindestsätze aufstellen. Diese Sätze würden die Bedeutung haben, daß körperschaftsteuerlich ein Eigenkapital mindestens in Höhe dieses Satzes zugrunde zu legen wäre. Ist das ausgewiesene Eigenkapital höher, würde körperschaftsteuerlich dieses Eigenkapital zugrunde gelegt werden. Ist es niedriger, würde trotzdem ein Eigenkapital in Höhe des Mindestsatzes anzunehmen sein. Das würde eine große Vereinfachung sein. Die Aufstellung solcher Mindestsätze könnte z. B. auch durch Erörterung mit den zuständigen fachlichen Organisationen oder anderen zuständigen Stellen erleichtert werden.

Es ließe sich meines Erachtens auf eine solche Weise z. B. ein Mindestsatz für die Elektrizitätswerke, die Gaswerke und die Wasserwerke aufstellen. Der Satz könnte auf das Verhältnis von Eigenkapital und Gesamtvermögen oder von Eigenkapital und Anlagevermögen abgestellt sein. Es könnte ein bestimmter Bombhundertsatz des Gesamtvermögens oder des Anlagevermögens als Mindesteigenkapital angenommen werden. Es könnten für die Elektrizitätswerke, die Gaswerke und die Wasserwerke je besondere Sätze aufgestellt werden. Es könnte aber vielleicht sogar ein einheitlicher Satz zugrunde gelegt werden.

In welchem Umfang es möglich ist, zu einheitlichen Mindestsätzen zu kommen, muß die Zukunft erweisen. Es wäre aber schon sehr geholfen, wenn für die wichtigsten Versorgungsbetriebe solche Sätze aufgestellt werden könnten.

Der Mindestsatz müßte sich auch auf den Fall der Gründung eines Betriebs mit fremden Mitteln beziehen. Das erscheint hart, ist aber erforderlich, wenn die Regelung praktisch einen Sinn haben soll. Es würden andernfalls nur noch Betriebe gewerblicher Art mit fremdem Kapital gegründet werden. Das wäre, wie oben dargestellt, ohne große Schwierigkeiten möglich.

Die Feststellung eines Eigenkapitals für einen bestimmten Einzelfall, die auf die vorgeschlagene Weise erfolgt, könnte meines Erachtens auch im Rechtsmittelverfahren gehalten werden. Eine Aufsechtung könnte insbesondere nicht mit der Begründung erfolgen, daß das angewandte Verfahren gegen den Grundsatz der Gleichstellung der Betriebe gewerblicher Art mit den privaten Körperschaften verstößt. Es ist zwar richtig, daß

der Freiheit der öffentlichen Körperschaften in der Wahl der Finanzierungsmittel bei den vorgeschlagenen Verfahren engere Grenzen gezogen werden als den Gründern einer privaten Kapitalgesellschaft. Das ist aber trotz des Gleichstellungsgrundsatzes berechtigt.

Es ist meines Erachtens dem Gedanken der steuerlichen Gleichstellung durch den Vergleich mit bestimmten Durchschnittssätzen der privaten Gesellschaften genügend Rechnung getragen. Ein Vergleich mit einer privatrechtlichen Körperschaft im Einzelfall, ist meines Erachtens überhaupt nur in beschränktem Umfang möglich.

Eine Verschiedenartigkeit der Verhältnisse ergibt sich insbesondere daraus, daß hinter dem Betrieb gewerblicher Art nicht eine Privatperson, sondern eine Körperschaft des öffentlichen Rechts steht, die bürgerlich-rechtlich mit dem Betrieb gewerblicher Art identisch ist. Die öffentlichen Körperschaften können z. B. oft für ihre Betriebe fremde Kredite in viel höherem Umfang in Anspruch nehmen, als es den Gesellschaftern für ihre Kapitalgesellschaften möglich ist. Das ist selbst dann der Fall, wenn die Gesellschafter eine selbstschuldnerische Bürgenschaft für die Schulden der Kapitalgesellschaft übernehmen würden. Eine öffentliche Körperschaft, insbesondere eine Gebietskörperschaft, genießt in der Regel eine höhere Kreditwürdigkeit als eine Privatperson. Eine Kapitalgesellschaft kann deshalb oft fremde Kredite praktisch nicht in dem gewünschten Umfang aufnehmen. Ihre Bilanzen würden sonst ein zu ungünstiges Bild ergeben. Solche Gründe fallen bei den öffentlichen Körperschaften weg oder haben jedenfalls nicht die gleiche Bedeutung.

Der Grundsatz der Gleichstellung darf deshalb nicht so verstanden werden, daß in jedem Einzelfall bei der Feststellung des steuerlich anzuerkennenden Eigenkapitals bis an die äußerste Grenze des bei einem privaten Betrieb Zulässigen gegangen wird. Das würde — im ganzen gesehen — zu einem schiefen Ergebnis führen. Es muß betont werden, daß sich die Praxis auch bei der Prüfung des steuerlich anzuerkennenden Stammkapitals bei privaten Gesellschaften in steigendem Maß mit einfachen klaren Richtlinien zu helfen versucht (Vergleich mit gleichartigen Betrieben des Gewerbebezweigs usw.). Hinweis auf die Ausführungen im Abschnitt 21. Der vorgeschlagene Weg bedeutet nur eine Fortführung der dort angedeuteten Entwicklung. Härten, die im Einzelfall bei den öffentlichen Körperschaften entstehen, können im Kauf genommen werden. Sie werden oft ohne große Schwierigkeiten von den öffentlichen Körperschaften selbst zu beseitigen sein.

Ich halte es deshalb durchaus für möglich, auf dem vorgeschlagenen Weg einheitliche Mindestsätze für bestimmte Gruppen von Betrieben gewerblicher Art aufzustellen. Es könnte auf diese Weise der Praxis sehr geholfen werden.

## F. Schluß

Eine zusammenhängende Darstellung der Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art konnte im Rahmen des Aufsatzes nicht gegeben werden. Es konnten auch nicht alle Zweifelsfragen behandelt werden, die sich in der Praxis ergeben haben. Es konnte wegen Raumangels insbesondere nicht die Frage der Abgrenzung zwischen hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Betätigung der öffentlichen Körperschaften erörtert werden. Der Aufsatz kann aber vielleicht doch zur Klärung der einen oder anderen Frage beitragen.

Es sei zum Schluß noch einmal auf den demnächst erscheinenden Aufsatz von Oberregierungsrat Dr. Mehrmann hingewiesen, der die Frage der Abzugsfähigkeit von Konzessionsabgaben und Fragen der Eröffnungsbilanz der öffentlichen Versorgungsbetriebe behandeln wird.



## Abführung ersparter Lohnanteile, steuerliche Behandlung der Mehrarbeit

Das Gebiet der Abführung ersparter Lohnanteile (Mehrarbeitszuschläge) ist arbeitsrechtlich durch die Verordnung vom 3. September 1940 (RGBl I S. 1205) weitgehend umgestaltet worden. Gleichzeitig ist auch die steuerliche Behandlung des Mehrarbeitslohns grundlegend geändert worden. Die neue arbeitsrechtliche und steuerrechtliche Regelung ergibt sich aus dem RdF-Erlaß vom 11. September 1940 S 2228 — 190 III, der verkäuflich ist und im Reichsteuerblatt abgedruckt wird. Es gilt nach diesem Erlaß das folgende:

Das Verbot des § 18 Absatz 3 der Kriegswirtschaftsverordnung vom 4. September 1939 (RGBl I S. 1609, RStBl 1939 S. 965), Zuschläge für Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit zu zahlen, ist aufgehoben worden, und zwar

1. das Verbot, Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit zu zahlen, durch die Verordnung vom 16. November 1939 (RGBl I S. 2254, RStBl 1939 S. 1129) mit Wirkung ab 27. November 1939,
2. das Verbot, Zuschläge für Mehrarbeit (Überstunden, Überschichten) zu zahlen, durch die Verordnung vom 3. September 1940 (RGBl I S. 1205) mit Wirkung ab 8. September 1940.

Eine Abführungspflicht auf Grund der Durchführungsverordnung zum Abschnitt IV der Kriegswirtschaftsverordnung vom 11. Oktober 1939 (RGBl I S. 2053, RStBl 1939 S. 1053) und des Rund-erlasses des RdF vom 25. Oktober 1939 S 2234 — 2 III (RStBl 1939 S. 1087) kommt für diese Zuschläge nicht mehr in Betracht, soweit sie auf die Zeit nach dem Inkrafttreten der Verordnungen entfallen, die in den Ziffern 1 und 2 bezeichnet sind. Hinweis auf den RdF-Erlaß vom 18. Dezember 1939 S 2228 — 21 III (RStBl 1939 S. 1213).

Die Abführungspflicht hinsichtlich der Lohnanteile, die durch Maßnahmen auf Grund von § 18 Absätzen 1 und 4 der Kriegswirtschaftsverordnung erspart werden (Senkung überhöhter Arbeitsverdienste durch die Reichstreuhänder und Sondertreuhänder der Arbeit), bleibt aufrecht erhalten.

Der durch Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit verdiente Arbeitslohn ist bisher bei der Lohnsteuer besonders behandelt worden und vom Kriegszuschlag zur Lohnsteuer befreit gewesen. Hinweis auf Absatz 4 des RdF-Erlasses vom 18. Dezember 1939 (RStBl 1939 S. 1213). Es sollte durch diese steuerliche Begünstigung der Wegfall der Zuschläge für Mehrarbeit, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit leichter tragbar gemacht werden. Diese Begünstigung und die bisherige Verpflichtung des Arbeitgebers zur Abführung der ersparten Lohnanteile an das Finanzamt haben zu einer erheblichen Erschwerung der Lohnabrechnung bei den Arbeitgebern geführt.

Die Mehrarbeitszuschläge werden, wie sich aus der Verordnung vom 3. September 1940 (RGBl I S. 1205) ergibt, u. a. zur Vereinfachung der Lohnabrechnung wieder eingeführt. Es sind durch die Wiedereinführung der Lohnzuschläge die Voraussetzungen weggefallen, die zu der bisher vorgesehenen steuerlichen Begünstigung der Mehrarbeit geführt haben. Die Anordnungen im Absatz 4 Ziffern 1 und 2 des RdF-Erlasses vom 18. Dezember 1939 S 2228 — 21 III sind deshalb auf den Arbeitslohn nicht mehr anzuwenden, der für Lohnzahlungszeiträume gezahlt wird, die nach dem 7. September 1940 enden. Es ist aber nicht zu beanstanden, wenn für Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 17. September 1940 enden, steuerlich noch nach den bisherigen Anordnungen verfahren sein sollte. Oe.

## Mehrarbeit von Lehrlingen (Anlernlingen) und Abführung ersparter Lohnanteile

Lehrlinge (Anlernlinge) erhalten nach den bestehenden arbeitsrechtlichen Vorschriften grundsätzlich keinen Lohn, sondern nur eine Erziehungsbeihilfe. Die kriegswirtschaftlichen Verhältnisse haben es mit sich gebracht, daß solche Personen oft mehr als 48 Wochenarbeitsstunden in ihren Betrieben arbeiten. Die Lehrlinge (Anlernlinge) erhalten für diese zusätzliche Arbeitsleistung neben der Erziehungsbeihilfe eine besondere Mehrarbeitsvergütung, und zwar für jede über die regelmäßige Arbeitszeit von 48 Stunden hinausgehende Arbeitsstunde. Die Mehrarbeitsvergütung beträgt

- a) im ersten Lehrjahr 40 v. D.,
- b) im zweiten Lehrjahr 60 v. D.,
- c) im dritten Lehrjahr 90 v. D.

des tariflichen Stundenlohns, den der Lehrling im ersten Jahr nach Vollendung der Ausbildung erhalten würde.

Es ist zweifelhaft geworden, ob diese Mehrarbeitsvergütung als Mehrarbeitszuschlag im Sinn von § 18 Absatz 3 der Kriegswirtschaftsverordnung anzusehen ist, der bis zum 8. September 1940 an den Lehrling nicht mehr ausbezahlt werden durfte und als ersparter Lohnanteil an das Finanzamt abgeführt werden mußte.

Die gestellte Frage ist zu verneinen. Die Mehrarbeitsvergütung ist nicht ein Mehrarbeitszuschlag für die über 48 Wochenarbeitsstunden hinaus geleistete Arbeitszeit, sondern sie stellt die Grundvergütung (den Grundlohn) für diese Arbeitszeit dar. Es ist davon auszugehen, daß eine Lehrzeit von 48 Wochenarbeitsstunden ausreichend ist, und daß bei einer Überarbeit der Lehrlinge im Betrieb produktive Arbeit geleistet wird. Liegt aber eine solche produktive Arbeit vor, so ist es gerechtfertigt, dafür dem Lehrling (Anlernling) eine Vergütung zu gewähren. Sie enthält keine Zuschläge für Mehrarbeit. Sie ist nur eine Erhöhung der Erziehungs- (Ausbildungs-) Beihilfe. Oe —

## Lohnsteuer von Urlaubsabteilungen

Es ist nach den geltenden arbeitsrechtlichen Bestimmungen zulässig, daß rüchständiger Urlaub aus dem Jahr 1939 den Arbeitnehmern nicht nachträglich (in Natur) gewährt, sondern durch die Zahlung einer Geldsumme abgegolten wird (Urlaubsabgeltung). Die Urlaubsabgeltung ist ein Teil des steuerpflichtigen Arbeitslohns. Sie muß deshalb auch bei Entscheidung der Frage zum Arbeitslohn gerechnet werden, ob der Arbeitslohn eines Arbeitnehmers die Freigrenze für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) von 234 RM monatlich (54 RM wöchentlich) übersteigt. Das kann gelegentlich zu Härten führen. Es gibt Fälle, in denen der laufende Arbeitslohn eines Arbeitnehmers die Freigrenze für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) nicht erreicht. Die Freigrenze wird aber in dem Lohnzahlungszeitraum überschritten, in dem die Urlaubsabgeltung ausbezahlt wird. Es wird dadurch der Kriegszuschlag zur Lohnsteuer auf den ganzen Arbeitslohn (laufender Arbeitslohn und Urlaubsabgeltung) ausgelöst.

Einige Arbeitgeber haben zur Vermeidung dieses Ergebnisses gefragt, ob es steuerlich zulässig sei, daß die Urlaubsabgeltung nicht in einem Betrag, sondern in mehreren Teilbeträgen ausbezahlt wird. Die Arbeitgeber wollen auf diese Weise vermeiden, daß die Freigrenze für den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch die Urlaubsabgeltung überschritten wird. Sie weisen auch darauf hin, daß der rüchständige Urlaub oft nicht auf einmal, sondern nur in Teilen hätte gewährt werden können. Auch dieser Gesichtspunkt spricht nach Auffassung der Arbeitgeber für die Zulässigkeit der Verteilung von Urlaubsabteilungen auf mehrere Lohnzahlungszeiträume. Der Reichsminister der Finanzen hat in einem Erlaß, der an eine Wirtschaftsgruppe gerichtet ist, die gestellte Frage bejaht. Es ist danach lohnsteuerlich nicht zu beanstanden, wenn die Abgeltung der Urlaubsansprüche aus dem Jahr 1939 im Jahr 1940 auf mehrere Lohnzahlungszeiträume verteilt wird. Oe —

## Lohnsteuer und Beförderung von Arbeitnehmern zur Arbeitsstätte

Oft werden Arbeitnehmer mit dem Kraftwagen ihres Arbeitgebers in ihrer Wohnung abgeholt und zur Arbeitsstätte gebracht. Ein Entgelt wird dem Arbeitnehmer für diese Fahrt durch seinen Arbeitgeber nicht berechnet. Es ist früher zweifelhaft gewesen, ob in dieser unentgeltlichen Fahrleistung ein geldwerter Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis zu erblicken ist, der der Lohnsteuer unterliegt. Diese Frage ist in dem Aufsatz „Ausgewählte Fragen bei der Einkommensbesteuerung veranlagter Arbeitnehmer“ in der DStZ 1938 S. 565 und folgender, insbesondere S. 569 verneint worden. Es ist dort ausgeführt, daß auch bei Bejahung eines entsprechenden geldwerten Vorteils diesem Vorteil abzugsfähige Werbungskosten des Arbeitnehmers in annähernd der gleichen Höhe gegenüberstehen. Vereinfachungsgründe lassen es geboten erscheinen, in diesem Fall von einer Besteuerung abzugehen.

Es ist neuerdings fraglich geworden, ob der geldwerte Vorteil auch in dem Fall steuerfrei bleiben kann, in dem nicht ein eigener Kraftwagen des Arbeitgebers für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Arbeitnehmers zur Verfügung steht, in dem aber der Arbeitgeber einen Kraftwagen für diesen Zweck mietet.

Der Reichsminister der Finanzen hat gelegentlich eines Einzelfalles entschieden, daß auch in diesen Fällen von der Besteuerung abzugehen ist. Mietet deshalb ein Arbeitgeber einen Kraftwagen (Personenkraftwagen, Personennimbus) und stellt er den gemieteten Kraftwagen seinen Arbeitnehmern für die Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ganz oder teilweise



unentgeltlich zur Benutzung zur Verfügung, so ist darin kein lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil zu erblicken. Eine „Miete“ eines Kraftwagens in diesem Sinn ist auch dann gegeben, wenn der Arbeitgeber dem Vermieter des Kraftwagens einen gewissen Zuschuß leistet und der Vermieter die Beförderung des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gegen ein entsprechend verbilligtes, von dem Arbeitnehmer zu entrichtendes Entgelt übernimmt. Der Zuschuß des Arbeitgebers bleibt in diesem Fall lohnsteuerlich außer Betracht. Oe.

### Lohnsteuerpflicht dänischer und holländischer Arbeitnehmer

Es werden in immer größerem Umfang ausländische Arbeitskräfte in der deutschen Wirtschaft beschäftigt. Die Frage der lohnsteuerlichen Behandlung dieser ausländischen Arbeitskräfte ist von großer praktischer Bedeutung. Der Reichsminister der Finanzen hat in einem Erlaß vom 15. August 1940 S. 2227—72 III hinsichtlich der Lohnsteuerpflicht dänischer und holländischer Arbeitnehmer das folgende hervorgehoben:

Ausländische Arbeitskräfte, die im Deutschen Reich tätig sind, sind unbeschränkt lohnsteuerpflichtig, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die Höhe der Lohnsteuer richtet sich in diesem Fall nach §§ 32, 39 EStG. Sie sind beschränkt lohnsteuerpflichtig, wenn sie im Ausland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die Höhe der Lohnsteuer richtet sich in diesem Fall nach § 40 EStG. Die Lohnsteuerpflicht der ausländischen Arbeitnehmer wird außerdem durch die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen beeinflusst. Es gilt deshalb das folgende:

1. Dänische Arbeitnehmer, die ihre Bezüge nicht vom Staat, von einem Land, von einer Provinz, einer Gemeinde oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts erhalten, sind in Deutschland nur steuerpflichtig, wenn sie hier ihren Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (Artikel 11, 12 und 16 der Vereinbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis zum Königreich Dänemark vom 16. Dezember 1933. RStBl 1939 S. 444). Die Rechtslage im Verhältnis zu Dänemark ist insoweit die gleiche wie im Verhältnis zum Protektorat Böhmen und Mähren (Abschnitt 55 c Absätze 1 bis 3 EStG 1940). Der Reichsminister der Finanzen ist damit einverstanden, daß bei dänischen Arbeitnehmern — auch bei ledigen — ein Wohnsitz (gewöhnlicher Aufenthalt) nicht angenommen wird, wenn der Arbeitsvertrag in Deutschland von vornherein auf eine Zeit von nicht mehr als sechs Monate befristet ist. Erstreckt sich der Arbeitsvertrag auf eine längere Zeit als sechs Monate, so sind dänische Arbeitnehmer in Deutschland (unbeschränkt) steuerpflichtig, wenn sie hier ihren Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt) haben. Das letzte wird bei ledigen Arbeitnehmern bei einer solchen Beschäftigungsdauer in der Regel anzunehmen sein.
2. Ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Holland besteht nicht. Holländische Arbeitnehmer sind deshalb in Deutschland
  - a) unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie in Deutschland ihren Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt) haben,
  - b) beschränkt steuerpflichtig, wenn sie in Deutschland keinen Wohnsitz (gewöhnlichen Aufenthalt) haben. Oe.

### Zur Ausschreibung der Lohnsteuerkarten 1941

Der jährliche Erlaß über die Ausschreibung der Lohnsteuerkarten 1941 ist am 2. September 1940 (Ktzenzeichen S. 2230—55 III) ergangen und im RStBl 1940 S. 801 abgedruckt. Als neu ist hervorzuheben, daß jetzt auf der Lohnsteuerkarte auch die Sozialausgleichsabgabepflicht durch die Gemeindebehörde zu bescheinigen ist. Wegen der Rechtsgrundlagen für die Sozialausgleichsabgabe Hinweis auf RStBl 1940 I S. 1077, RStBl 1940 S. 729 und auf RStBl I S. 1094, RStBl 1940 S. 737.

Aus statistischen Gründen ist es künftig besonders kenntlich zu machen, ob Kinderermäßigungen für minderjährige Kinder oder für minderjährige andere Angehörige eingetragen werden. Zu diesem Zweck ist die Kinderermäßigung für minderjährige Kinder künftig hinter der Zahlenangabe mit dem Buchstaben „K“, die Kinderermäßigung für minderjährige andere Angehörige hinter der Zahlenangabe mit dem Buchstaben „A“ zu versehen. Auch bei der Ergänzung der Lohnsteuerkarte ist immer zwischen minderjährigen Kindern, minderjährigen anderen Angehörigen, volljährigen Kindern und volljährigen anderen Angehörigen zu unterscheiden.

Es sind in dem Erlaß auch die erforderlichen Anordnungen getroffen, die sich für die Wehrsteuer aus den sogenannten Kriegsmusterungsentscheidungen ergeben. Seit Ausbruch des Kriegs werden von den Wehrmachtstellen Musterungs-

entscheidungen getroffen, die von den Musterungsentscheidungen abweichen, die im § 2 der Ersten WehrStDV und im § 1 der Zweiten WehrStDV bezeichnet sind (Kriegsmusterungsentscheidungen). Solche Kriegsmusterungsentscheidungen führen nur dann zur Wehrsteuerpflicht, wenn sie wie folgt lauten:

- gv Heimat — garnisonverwendungsfähig in der Heimat — Ersatzreserve II,
- av (ab Heimat, ab Feld) — arbeitsverwendungsfähig — Ersatzreserve II,
- abu — arbeitsverwendungsunfähig — Ausmusterung als kriegsunbrauchbar.

Anderer Kriegsmusterungsentscheidungen und solche Musterungsentscheidungen, die im § 2 der Ersten WehrStDV und im § 1 der Zweiten WehrStDV nicht bezeichnet sind, führen nicht zur Wehrsteuerpflicht.

Die Belehrungen des Arbeitnehmers über seine Pflichten und Rechte in Zusammenhang mit der Lohnsteuerkarte 1941 sind besonders eingehend und sorgfältig ausgestaltet worden. Oe.

### Einführung weiterer Vorschriften des EinfGrEStG in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten

Das Grundsteuerrecht des Altreichs ist durch Verordnung vom 13. März 1940 (RGBl I S. 571, RStBl S. 370) in der Ostmark und in den sudetendeutschen Gebieten eingeführt worden.\*) Nunmehr sind auch die mit der Grundsteuer in Zusammenhang stehenden gemeindeabgaberechtlichen Vorschriften des Einführungsgesetzes zu den Realsteuergesetzen (EinfGrEStG) vom 1. Dezember 1936 (RGBl I S. 961) zum 1. April 1941 — in Jungholz und Mittelberg zum 1. April 1940 — in Kraft gesetzt worden, und zwar

- a) in den Reichsgauen der Ostmark und in den Gemeinden Jungholz und Mittelberg: durch die Bierundzwanzigste Verordnung vom 31. Juli 1940 (RGBl I S. 1090),
- b) im Reichsgau Sudetenland und in den in die Länder Preußen und Bayern eingegliederten sudetendeutschen Gebietsteilen: durch die Dreiundzwanzigste Verordnung vom 20. August 1940 (RGBl I S. 1202).

Zur Erleichterung der Einführung des Grundsteuerrechts in den Gemeinden bestimmen beide Verordnungen, daß die Hebesätze für die Grundsteuer 1941 nicht in den Haushaltssatzungen der Gemeinden festzusetzen sind (§ 83 Ziffer 2 der Deutschen Gemeindeordnung), sondern bereits vor Erlass der Haushaltssatzung vorläufig festgesetzt werden können. Die Hebesätze für 1941 können auch nicht nur einmal innerhalb der drei ersten Vierteljahre des Rechnungsjahres, wie § 2 EinfGrEStG vorschreibt, sondern beliebig oft im Laufe des ganzen Rechnungsjahres geändert werden.

Die bisherigen Vereinbarungen mit Steuerpflichtigen über die Höhe der Grund- und Gebäudesteuer (einschließlich der Zuschläge) gelten nicht für die auf anderer Grundlage aufgebaute Grundsteuer.

Um eine übermäßige Anspannung der Grundsteuer in den Gemeinden zu verhindern, ist in den Verordnungen eine Begrenzung der Grundsteuerhebesätze für 1941 vorgeschrieben. Die Hebesätze sollen höchstens so bemessen werden, daß dasselbe Aufkommen zu erwarten ist, das erzielt worden wäre, wenn die bisher steuerberechtigten Gebietskörperschaften ihre Steuern weiter erhoben hätten. Für die Befolgung dieser Vorschrift tragen die Gemeinden und die Aufsichtsbehörden die Verantwortung. Dagegen kann der Steuerpflichtige den Grundsteuerbescheid nicht mit der Begründung anfechten, bei Festsetzung des Hebesatzes sei die vorgeschriebene Begrenzung nicht innegehalten.

In Kraft gesetzt ist auch § 17 b des Finanzausgleichsgesetzes in der Fassung des § 27 Ziffer 3 EinfGrEStG. Er verbietet den Gemeinden die Erhebung (auch die Neueinführung) von Sondersteuern auf Wohnungen (Wohnraum) und Mieten (Hinweis auf § 3 der Verordnung vom 13. März 1940, RStBl I S. 571).

Beim Gewerbesteuerausgleich, der bereits im Rechnungsjahr 1939 durchgeführt worden ist, sind wegen der Kriegsverhältnisse die allgemeinen Fristen für die verschiedenen Anmeldungen und Erklärungen auch für das Rechnungsjahr 1940 hinausgeschoben worden.

§ 14 der Ostmark-Verordnung gemäß fließt das Aufkommen an den Landeszuschlägen und Gemeindezuschlägen zu den Immobiliengebühren ab 1. Mai 1940 nicht mehr den Gauen und den Gemeinden der Ostmark, sondern dem Reich zu. Die Vorschrift, die der Vereinfachung dient, hat nur für eine Übergangszeit Bedeutung. Das Immobiliengebührenrecht ist ab 1. Mai 1940 durch das Reichs-Grundwerbsteuergesetz vom 29. März 1940 (RGBl I S. 588) ersetzt worden. Oe.

\*) Hinweis auf den Aufsatz in der DStZ 1940 S. 222.