

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXIX

19. Oktober 1940

Nummer 42

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

Erscheint wöchentlich. Fernruf: 222086,
222087 u. 222097. Postcheckkonto: Berlin
Nummer 18541. Bezugspreis: Vierteljährlich
5,80 RM (ausschließl. Zustellungsgebühr). Einzel-



heft Preis 1,— RM durch jede Buchhandlung,
direkt vom Verlag unter Kreuzband oder durch
die Post. Anzeigenpreis nach Tarif. Zuschriften
an den Verlag, Berlin W 35, Woytschstraße 5

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

Eigene Aktien und eigene Geschäftsanteile im Körperschaftsteuerrecht

Von Regierungsrat Kummer, Berlin, Reichsfinanzministerium

Inhalt:

- A. Handelsrechtliche Regelung,
 - B. Steuerliche Behandlung
1. Kauf,
 2. Abschreibung,
 3. Verkauf,
 4. Tausch,
 5. Verdeckte Gewinnausschüttung
 - a) Ankauf und Verkauf zu gekünstelten Preisen,
 - b) Erwerb zu angemessenen Preisen,
 - c) Verdeckte Gewinnausschüttung an den Verkäufer,
 - d) Verdeckte Gewinnausschüttung an den (die) verbliebenen Gesellschafter,
 - e) Erwerb neu geschaffener Anteile,
 6. Schachtelvorrecht und Mindestbesteuerung,
 7. Kapitalherabsetzung,
 8. Verschmelzung
 - a) unechte Verschmelzung,
 - b) echte Verschmelzung,
 - c) Vermögensübertragung,
 9. Auflösung.

A. Handelsrechtliche Regelung

Aktien und Geschäftsanteile (im folgenden abgekürzt: Anteile) verkörpern Mitgliedschaftsrechte an Kapitalgesellschaften. Sie unterscheiden sich von Schuldverschreibungen. Diese verbriefen Forderungsrechte.

Es ist grundsätzlich unerwünscht, daß Kapitalgesellschaften eigene Anteile erwerben. Sie erlangen dadurch Rechte (Beteiligungen) an sich selbst. Das widerspricht dem Grundgedanken, daß eine Kapitalgesellschaft auf die Dauer nicht ihr eigener Gesellschafter sein kann. Es können durch den entgeltlichen Erwerb eigener Anteile auch wirtschaftliche Schäden entstehen.

Das Grundkapital der Aktiengesellschaft und das Stammkapital der Gesellschaft mit beschränkter Haftung sollen zum Schutz der Gläubiger dieser Gesellschaften erhalten bleiben. Der entgeltliche Erwerb eigener Anteile bedeutet aber wirtschaftlich eine teilweise Rückzahlung des Gesellschaftskapitals. Dadurch können die Gläubiger dieser Gesellschaften geschädigt werden. Die Kapitalherabsetzung soll sich grundsätzlich gegen alle Gesellschafter gleichmäßig auswirken. Es werden aber beim entgeltlichen Erwerb eigener Anteile einzelne Gesellschafter voll entschädigt, während die anderen Gesellschafter im Fall einer späteren Herabsetzung des Kapitals ohne Rückzahlung leer ausgehen. Schließlich kann auch die Gesellschaft durch den Erwerb eigener Anteile geschädigt werden. Geht später der Ertrag der Gesellschaft zurück, dann sinkt in der Regel der Wert der Anteile dieser Gesellschaft und damit auch der Wert der eigenen Anteile. Der Gewinn der Gesellschaft wird in die-

sem Fall durch Wertabschreibungen auf die eigenen Anteile oder durch Verluste aus Weiterverkäufen gemindert.

Das Aktiengesetz hat aus diesen Gründen die Voraussetzungen für den Erwerb eigener Aktien gegenüber dem früheren Recht (§ 226 StGB) verschärft. Hinweis auf §§ 51 und 65 AktG.

Die Aktiengesellschaft darf eigene Aktien nicht als Ersterwerbserwerb über nehmen. Sie darf bereits ausgegebene Aktien nur erwerben, wenn es zur Abwendung eines schweren Schadens von der Gesellschaft notwendig ist, z. B. Aktienkauf zur Kursstützung oder zur Abwehr der Überfremdung. Der Nennbetrag der eigenen Aktien darf aber in diesem Fall nicht mehr als 10 v. H. des Grundkapitals betragen. Der Erwerb eigener Aktien ist darüber hinaus erlaubt, wenn die Aktien unentgeltlich oder für Rechnung eines Dritten oder zur Einziehung und Herabsetzung des Grundkapitals erworben werden. Über Einzelheiten Hinweis auf § 65 Absätze 1 und 2 und § 192 AktG.

Die Gesellschaft kann aus eigenen Aktien keine Rechte geltend machen. Sie ruhen bis zur Übertragung der eigenen Aktien auf Dritte. Hinweis auf § 65 Absatz 7 AktG. Schuldrechtliche Erwerbsgeschäfte über eigene Aktien und dingliche Erwerbsgeschäfte über eigene noch nicht voll eingezahlte Aktien, die gegen die obigen Vorschriften verstoßen, sind nichtig. Hinweis auf § 65 Absatz 3 AktG. Die Besteuerung solcher Geschäfte wird dadurch aber nicht ausgeschlossen. Hinweis auf § 5 Absatz 2 StAnpG.

§ 129 Absatz 2 Ziffer 2 AktG gemäß ist im Geschäftsbericht über den Nennbetrag der eigenen Aktien, über den Erwerbspreis und über die sonstigen einschlägigen Verhältnisse zu berichten. Hat die Gesellschaft eigene Aktien im Geschäftsjahr veräußert, dann ist im Geschäftsbericht auch über den Veräußerungspreis und über die Verwendung des Erlöses zu berichten. Der Bestand an eigenen Aktien ist § 131 Absatz 1 A III Ziffer 5 AktG gemäß in der Abschlußbilanz gesondert auszuweisen. Die steuerliche Überprüfung des Geschäftsverkehrs über eigene Aktien wird durch diese Offenlegung erleichtert.

Der Erwerb eigener Geschäftsanteile durch Gesellschaften mit beschränkter Haftung ist ähnlichen Beschränkungen unterworfen wie der Erwerb eigener Aktien. Hinweis auf § 33 GmbHG.

Es ergeben sich beim Erwerb und bei der Veräußerung eigener Anteile eine Reihe von steuerlichen Fragen.

B. Steuerliche Behandlung

1. Kauf

Aktien und Geschäftsanteile sind vor der Ausgabe an den Ersterwerber wertlos. Sie erlangen erst dann einen Wert, wenn sie von Dritten fest erworben werden. Sie gelangen dadurch in den Verkehr und sind dann wie jedes andere Wirtschaftsgut zu behandeln. Davan ändert sich nichts, wenn die Gesellschaft später diese Anteile zurückwirft. Sie gehören zum Betriebsvermögen der Gesellschaft und sind in der steuerlichen Erfolgsbilanz nach den allgemeinen Bewertungsregeln zu bewerten. Hinweis auf RStBl 1935 S. 773 Nr 522; für die Vermögenssteuer: RStBl 1929 S. 243 Nr 382. Bewertungsmaßstab ist danach grundsätzlich der Anschaffungspreis. Davon gibt es eine Ausnahme.

Ist in dem Erwerbspreis für die eigenen Anteile eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Verkäufer enthalten, dann ist beim Käufer, um spätere Wertabschreibungen vom erhöhten Anschaffungspreis auszuschließen, als steuerlicher Anschaffungspreis der Kaufpreis nach Abzug der verdeckten Gewinnausschüttung anzusehen. Dieser geminderte Kaufpreis ist der Höchstbetrag, mit dem die eigenen Anteile in der Bilanz zu aktivieren sind. Der Unterschied ist dem Gewinn außerhalb der Bilanz zuzurechnen.

2. Abschreibung

Abschreibungen auf eigene noch nicht im Verkehr gewesene Anteile sind unzulässig. Sie haben noch keinen abschreibungsfähigen Wert. Erwirbt eine Aktiengesellschaft eigene Aktien gegen Eingabe junger Aktien aus einer Kapitalerhöhung, dann dürfen auch auf die eingetauschten eigenen Aktien keine Wertabschreibungen vorgenommen werden. Die eingetauschten eigenen Aktien sind an die Stelle der jungen Aktien getreten. Der Gesellschaft sind aber dadurch keine neuen Mittel zugeflossen. Die Kapitalerhöhung ist wirtschaftlich erst mit der Weiterveräußerung der eingetauschten eigenen Aktien abgeschlossen. Daraus folgt, daß die eingetauschten eigenen Aktien steuerlich als noch nicht endgültig ausgegebene Aktien zu behandeln sind. Hinweis auf RStBl 1935 S. 773 Nr 522.

Anders sind dagegen eigene Anteile zu behandeln, die schon endgültig ausgegeben waren. Sie sind bei der Kapitalgesellschaft wie jedes andere Wirtschaftsgut zu behandeln. Teilwertabschreibungen auf solche Anteile sind zulässig. Es steht aber der Gesellschaft nicht frei, bei der Bewertung der eigenen Anteile zwischen dem Anschaffungspreis und dem niedrigeren Teilwert zu wählen. Dieses Wahlrecht gilt nur für die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Beteiligungen). Hinweis auf RStBl 1938 S. 934 Nr 872, 1939 S. 746 Nr 710:

„... Ist der Wert einer Beteiligung wesentlich unter die Anschaffungskosten gesunken, so ist der Kaufmann nicht

verpflichtet, den Teilwert anzusetzen... Er ist berechtigt, bei einem über diesen Wert hinausgehenden Ansaß insoweit zu verbleiben, als dies mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar ist... Das bedeutet, das wesentliche Wertminderungen, die als dauernder, endgültiger Verlust anzusehen sind, in Form von Abschreibungen berücksichtigt werden müssen, daß jedoch augenblickliche Wertschwankungen, bei denen der Kaufmann nach Lage der Verhältnisse damit rechnen kann, daß sie in angemessener Zeit durch Wertsteigerungen sich wieder ausgleichen (noch nicht endgültiger Verlust) nicht berücksichtigt werden müssen. Für Wertpapiere des Anlagevermögens, deren Wert dauernd und wesentlich unter die Anschaffungskosten gesunken ist, ist somit im Gegensatz zu den Wertpapieren des umlaufenden Vermögens das Bewertungswahlrecht nicht vollkommen ausgeschlossen, sondern lediglich, gemessen an den Bestimmungen für das übrige Anlagevermögen... wesentlich beschränkt...“

Eigene Anteile gehören aber nicht zum Anlagevermögen. Sie sind keine Beteiligungen, weil die Gesellschaft nicht an sich selbst beteiligt sein kann. Die eigenen Anteile sind aus diesem Grund zum umlaufenden Vermögen zu rechnen. Das gilt auch dann, wenn die Gesellschaft die Absicht hat, die eigenen Anteile dauernd zu behalten. Hinweis auf § 131 Absatz 1 A III Ziffer 5 AktG. Danach sind die eigenen Aktien in der Handelsbilanz gesondert unter den Posten des Umlaufvermögens auszuweisen. Dieser Regelung ist steuerlich zu folgen. Die Gesellschaft ist daher verpflichtet, die eigenen Anteile am Bilanztag mit dem niedrigeren Teilwert zu bewerten.

Der Börsenkurs gibt in der Regel einen Anhalt, ob der Teilwert der eigenen Anteile gesunken und eine Abschreibung geboten ist.

In besonderen Fällen ist aber trotz niedrigerer Börsenkurse eine Teilwertabschreibung verwehrt. Der RFG hat ausgesprochen, daß unter Umständen eine Mehrheit von einzelnen Aktien ein selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut (Aktienpaket) darstellt. Es ist nicht mit dem Börsenkurs der einzelnen Aktien sondern einheitlich zu bewerten. Voraussetzung für die Annahme eines selbständig zu bewertenden Aktienpakets ist, daß bestimmte Vorteile nachweisbar sind, die durch die Häufung der Aktien erstrebt werden und die sich in Geldschäßen lassen. Hinweis auf RStBl 1930 S. 92 Nr 130, 1931 S. 302 Nr 383, 1935 S. 857 Nr 590. Der Unterschied zwischen den Anschaffungskosten des Aktienpakets und dem niedrigeren Börsenkurs dieser Aktien ist dann als Paketzuschlag zu behandeln. Er bildet das Sonderentgelt, das der Käufer für die Vorteile zahlt, die für ihn mit dem Erwerb des Aktienpakets verbunden sind. Der Paketzuschlag ist nicht abschreibungsfähig, weil ein Kaufmann in der Regel nicht mehr für ein Wirtschaftsgut aufwendet, als es ihm für seinen Betrieb wert ist.

Diese Grundsätze gelten entsprechend für die Bewertung eines Pakets eigener Aktien.

Beispiel:

AG X steht im Wettbewerb mit AG Y. Sie will die Aktienmehrheit von AG Y erwerben und dann den Betrieb dieser Gesellschaft stilllegen. Ein Großaktionär der AG Y beabsichtigt, sein Aktienpaket wegen des günstigen Angebots an AG X zu verkaufen. AG Y erwirbt zur Abwehr der ihr von AG X drohenden Gefahr das Aktienpaket und muß dem Großaktionär einen Überpreis zahlen.

Die Gesellschaft hat in der Erfolgsbilanz das Aktienpaket mit dem niedrigeren Börsenkurs bewertet. Das Finanzamt ist damit einverstanden. Es will aber den Unterschied zwischen Anschaffungspreis und Börsenkurs als verdeckte Gewinnausschüttung behandeln.

Beide Ansichten gehen fehl.

Die Gesellschaft hat durch den Erwerb des Aktienpakets die Stilllegung ihres Betriebs verhindert. Dieser Vorteil ist in Geld abschätzbar. Er umfaßt zum mindesten den Mehrbetrag, den die Gesellschaft für...

Aktienpaket über den Börsenkurs gezahlt hat. Dieser Mehrbetrag (Paketzuschlag) muß bei der Ermittlung der Wiederbeschaffungskosten in Rechnung gestellt werden. Daraus ergibt sich, daß der Teilwert des Aktienpakets nicht unter dem Anschaffungspreis liegt. Es kann auch nicht eingewendet werden, daß ein Verkauf des Aktienpakets nur zum Börsenkurs möglich ist. Es kommt bei der Ermittlung des Teilwerts nicht darauf an, was die Gesellschaft für das Paket erhält, wenn sie es verkaufen würde. Entscheidend ist, was ein Käufer ihres Betriebs dafür bezahlen würde, der mit der AG X in ähnlicher Weise in Wettbewerb stünde wie AG Y vor Erwerb des Aktienpakets. Hinweis auf RStW 1931 S. 302 Nr. 383.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Verkäufer kann hier deshalb nicht angenommen werden, weil die Gesellschaft den Überpreis in betrieblichem Interesse gezahlt hat. Sie hat dem Verkäufer keinen Vorteil ohne Gegenleistung eingeräumt.

Verkaufte die Gesellschaft später das Aktienpaket zum niedrigeren Börsenkurs an eigene Aktionäre gegen Übernahme der Verpflichtung, die Aktien nicht in die Hände der Konkurrenz gelangen zu lassen, dann stellt der Unterschied zwischen Anschaffungspreis und Verkaufserlös keinen Verlust dar. Der mit dem Erwerb des Aktienpakets verbundene Vorteil (Abwehr der Konkurrenz) ist der Gesellschaft auch nach dem Verkauf des Aktienpakets erhalten geblieben. Er ist als unförperliches Wirtschaftsgut zu aktivieren. Hinweis auf RStW 1937 S. 622 Nr. 431.

Es können auch Verluste (Abschreibungen), die sich aus der Umwandlung eigener Vorzugsaktien in Stammaktien ergeben, steuerlich nicht anerkannt werden.

Beispiel:

Das Grundkapital der AG X zerfällt in Vorzugsaktien im Nennwert von 200 000 RM und in Stammaktien im Nennwert von 500 000 RM. A ist Eigentümer der mit Mehrstimmrechten und mit erhöhtem Dividendenrecht ausgestatteten Vorzugsaktien. Er beherrscht dadurch die Gesellschaft. Diese kauft von A die Vorzugsaktien zum Kurs von 200 v. H. je Aktie im Nennwert von 100 RM. Dieser Kurs entspricht dem inneren Wert der Vorzugsaktien. Die Vorzugsaktien werden dann in Stammaktien umgewandelt. Die Umwandlung war zur Aufnahme eines Bankkredits geboten. Der Börsenkurs der Stammaktien beträgt 100 v. H.

Die Gesellschaft hat die umgewandelten Aktien mit diesem Kurs bewertet. Sie hat den Unterschied zwischen dem Wert der Vorzugsaktien vor der Umwandlung (400 000 Reichsmark) und nach der Umwandlung (200 000 RM) zu Lasten des Gewinns abgeschrieben.

Diese Abschreibung ist unzulässig. Der RStW hat in einem ähnlichen Fall die zum Zweck günstiger Finanzierungsmöglichkeiten (Kapitalerhöhung, Kreditaufnahme) herbeigeführte Entwertung der Vorzugsaktien (Umwandlung in Stammaktien) nicht anerkannt. Die Entwertung sei eine nicht abzugsfähige Aufwendung zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens. Man könne sie auch „als eine Art wirtschaftlicher Amortisation ansehen“. Der dabei entstehende Verlust dürfe den Gewinn nicht mindern. Hinweis auf RStW 1933 S. 1199 Nr. 980, Mirre, DStZ 1936 Nr. 29 S. 827.

Der durch die Entwertung der Vorzugsaktien entstandene Buchverlust darf auch aus folgender Überlegung den Bilanzgewinn nicht mindern.

Die Gesellschaft hätte durch Einziehung der eigenen Vorzugsaktien das Grundkapital um den Nennwert dieser Aktien herabsetzen und dieses sodann um den gleichen Betrag wieder erhöhen können. Der sich bei der Kapitalherabsetzung ergebende Buchverlust von 200 000 RM (Unterschied zwischen Anschaffungspreis und dem Nennwert der eigenen Vorzugsaktien) dürfte dann den steuerpflichtigen Gewinn nicht berühren, weil es sich um einen für die Körperschaftsteuer unbeachtlichen gesellschaftsrechtlichen Vor-

gang handelt. Hinweis auf RStW 1934 S. 436 Nr. 374. Die Gesellschaft hat im obigen Beispiel den einfacheren Weg gewählt. Sie hat zur Verschlagung der eigenen Vorzugsaktien ohne Minderung ihres Grundkapitals die Vorzugsaktien in Stammaktien umgewandelt.

In beiden Fällen sind die Vorzugsaktien untergegangen. Der Unterschied der beiden Wege liegt in folgendem. Die Gesellschaft hätte im Fall der Herabsetzung des Grundkapitals um den Nennwert der eigenen Vorzugsaktien und der damit verbundenen Erhöhung des Grundkapitals um den gleichen Nennwert nunmehr an Stelle der bereits im Verkehr gewesenen Vorzugsaktien den Zeichnungsbetrag für die neu ausgegebenen Aktien erhalten. Bei der Umwandlung der eigenen Vorzugsaktien in Stammaktien besitzt sie dagegen nach wie vor bereits im Verkehr gewesene eigene Aktien. Das Letzte ist von Bedeutung für die Besteuerung des sich bei einem späteren Verkauf der eigenen Aktien ergebenden Veräußerungsgewinns. Hinweis auf Abschnitt B 3. Der durch die Vernichtung der Vorzugsaktien entstandene Buchverlust muß dagegen in beiden Fällen gleich behandelt werden. Er darf in sinngemäßer Anwendung der Grundsätze über die steuerliche Behandlung des sich bei einer Kapitalherabsetzung ergebenden Buchverlusts den Betriebsgewinn nicht mindern.

Der oben behandelte Fall der Umwandlung von Vorzugsaktien in Stammaktien ist auch heute noch von Bedeutung. Das Aktiengesetz verbietet allerdings grundsätzlich die Ausgabe von Vorzugsaktien mit Mehrstimmrechten. Hinweis auf § 12 AktG. Es hat dafür die Vorzugsaktien ohne Stimmrecht eingeführt. Hinweis auf § 115 AktG. Die vor Inkrafttreten des Aktiengesetzes ausgegebenen Vorzugsaktien behalten aber bis auf weiteres ihren Vorzug im Stimmrecht. Hinweis auf § 9 GG AktG. Es ist anzunehmen, daß mit Rücksicht auf den künftigen Fortfall der Mehrstimmrechte sich die Fälle der Umwandlung eigener Vorzugsaktien in Stammaktien häufen werden. Es können auch eigene Vorzugsaktien mit Mehrstimmrechten in Vorzugsaktien ohne Stimmrecht umgewandelt werden. Die oben dargestellten Grundsätze sind in diesem Fall entsprechend anzuwenden.

3. Verkauf

Eigene Aktien, die eine Gesellschaft von Dritten erworben hat, gehören zum Betriebsvermögen der Gesellschaft. Hinweis auf Abschnitt B 1. Gewinne und Verluste aus Verkäufen solcher Aktien berühren daher den steuerpflichtigen Gewinn. Hat aber die Gesellschaft die eigenen Aktien unter Preis verkauft, um dem Erwerber einen Vorteil zuzuwenden, dann darf der sich dabei ergebende Mindererlös (Verlust) in der Regel nicht anerkannt werden. Es handelt sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Hinweis auf Abschnitt B 5 a.

Anders sind dagegen eigene Aktien zu behandeln, die bisher noch nicht im Verkehr gewesen sind. Das ist z. B. der Fall, wenn Aktien, die bei einer Kapitalerhöhung ausgegeben wurden, für Rechnung der Gesellschaft gezeichnet worden sind. Es kann sich um Aktien handeln, die aus bestimmten Gründen erst später verwertet werden. Man spricht in diesem Fall von Vorratsaktien oder Verwertungsaktien.

Die noch nicht in den Verkehr gegebenen eigenen Aktien sind Leeraktien. Sie haben vor ihrer Verwertung keinen Wert. In der Bilanz der Gesellschaft sind sie mit dem Nennbetrag zu aktivieren, sofern das Grundkapital um den Nennbetrag der ausgegebenen Aktien erhöht worden ist. Das Vermögen der Gesellschaft ändert sich dadurch nicht, weil

sich dann buchmäßig die beiden Bilanzseiten um den gleichen Betrag erhöhen. Werden später diese Aktien verwertet, dann unterliegt der über den Nennbetrag erzielte Erlös (Aufgeld) nicht der Besteuerung, weil gesellschaftsrechtliche Vorgänge das steuerliche Erfolgsergebnis nicht berühren dürfen. Hinweis auf RStW 1939 S. 478 Nr. 414. Es ist mithin steuerlich von großer Tragweite, ob es sich im Einzelfall um den Verkauf eigener bereits im Verkehr gewesener Aktien oder um das erstmalige Inverkehrbringen junger Aktien handelt.

Es ist oft schwierig festzustellen, welche Art eigener Aktien die Gesellschaft verkauft hat. Eine Kapitalerhöhung wird mitunter in der Weise durchgeführt, daß die jungen Aktien von einer Bank oder von einer Bankengemeinschaft (Konfortium) gezeichnet werden. Die Zeichnungsbedingungen sind im einzelnen im Übernahmevertrag niedergelegt.

Verkauft die Gesellschaft später Aktien, die sie vom Konfortium zurückerworben hat, dann ist der dabei erzielte Mehrerlös steuerpflichtiger Gewinn, wenn die Ausgabe der Aktien mit der Übernahme durch das Konfortium beendet war. Die Gesellschaft hat in diesem Fall bereits im Verkehr gewesene Aktien verkauft. Der Mehrerlös ist dagegen steuerfreies Aufgeld, wenn das Konfortium die Aktien noch nicht fest übernommen sondern sie zur Verfügung der Gesellschaft oder für deren Rechnung und Gefahr zu verwenden hat. Die Ausgabe der Aktien ist in diesem Fall erst mit dem Verkauf an Dritte beendet. Diese sind als Ersterwerber der jungen Aktien zu behandeln.

Die zwischen der Gesellschaft und dem Konfortium vereinbarten Zeichnungsbedingungen geben Aufschluß darüber, ob die Ausgabe der Aktien mit der Zeichnung durch das Konfortium beendet ist. Es kommt darauf an, ob nach den Zeichnungsbedingungen die jungen Aktien wirtschaftlich zum Vermögen des Konfortiums zu rechnen sind. Hinweis auf RStW 1931 S. 396 Nr. 492, 1939 S. 478 Nr. 414:

„... Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats ist eine Emissionsbank nicht schon deshalb als erste Erwerberin junger Aktien... anzusehen, weil sie die Aktien formell gezeichnet und den Übernahmepreis der Gesellschaft gutgeschrieben hat. Andererseits ist ihr die Eigenschaft eines ersten Erwerbers nicht schon dann ohne weiteres abzusprechen, wenn sie sich der Gesellschaft gegenüber verpflichtet hat, die von ihr gezeichneten jungen Aktien anderen Personen, insbesondere den alten Aktionären, zu einem bestimmten Kurse anzubieten oder bei einer etwaigen Veräußerung die Gesellschaft am Veräußerungserlöse zu beteiligen. Es kommt vielmehr darauf an, ob nach den zwischen der Gesellschaft und der Emissionsbank vereinbarten Zeichnungsbedingungen die jungen Aktien infolge der Zeichnung auch wirtschaftlich als zum Vermögen der Bank gehörig angesehen werden können. Das ist stets dann zu verneinen, wenn und soweit die Emissionsbank sich verpflichtet hat, die von ihr gezeichneten Aktien gegen Erstattung des Zeichnungspreises zur Verfügung der Gesellschaft zu halten. In einem solchen Fall hat der... Senat stets diejenigen Personen als die ersten Erwerber der jungen Aktien behandelt, an die die Aktien auf Grund der der Gesellschaft vorbehaltenen Verfügung veräußert waren...“

Man merke sich das folgende: Trägt nach den Zeichnungsbedingungen das Konfortium die Gefahr des Weiterverkaufs, kann es z. B. die Aktien im Fall der Unverkäuflichkeit nicht der Gesellschaft zurückgeben, „bleibt es darauf sitzen“, dann ist das Konfortium wirtschaftlich als Eigentümerin der Aktien zu behandeln. Die Ausgabe der Aktien ist dann mit der Zeichnung durch das Konfortium beendet.

Gewinne aus dem Verkauf eigener Bezugsrechtsaktien sind nach den gleichen Grund-

sätzen zu behandeln. Es kommt auch hier darauf an, ob die der Gesellschaft zugeteilten Bezugsrechtsaktien schon im Verkehr gewesen sind. Hat das Konfortium die bei einer Kapitalerhöhung ausgegebenen Aktien fest übernommen, dann ist dadurch die Aktienausgabe beendet. Die jungen Aktien sind mit der Übernahme durch das Konfortium in den Verkehr gelangt. Daran ändert sich nichts, daß das Konfortium nach den Zeichnungsbedingungen verpflichtet ist, die Aktien den alten Aktionären anzubieten. Ist die Gesellschaft das ihr auf Grund des Besitzes eigener voll eingezahlter Aktien zustehende Bezugsrecht aus, dann hat sie vom Konfortium „fertige“, verkehrsfähige Aktien erworben. Der Mehrerlös aus dem Verkauf dieser Aktien ist steuerpflichtig. Hinweis auf RStW 1931 S. 829 Nr. 732. War die Aktienausgabe mit der Übernahme durch das Konfortium noch nicht beendet, dann sind die der Gesellschaft auf Grund ihres Bezugsrechts anfallenden Aktien weiterhin als junge, „noch nicht fertige“ Aktien zu behandeln. Der Erlös aus dem Verkauf dieser Aktien darf den steuerpflichtigen Gewinn nicht berühren. Er unterliegt der Gesellschaftsteuer. Hinweis auf RStW 1931 S. 396 Nr. 492.

Hat die Gesellschaft Vorratsaktien aus einer Kapitalerhöhung in der Geldentwertungszeit bei der Goldmarkumstellung genauso berücksichtigt wie die alten eigenen Aktien und die Vorratsaktien wie andere Vermögenstücke mit dem gemeinen Wert bewertet, dann entsteht die Frage, ob dadurch die Ausgabe der Vorratsaktien steuerlich als beendet angesehen werden kann. Der RStW hat früher diese Frage in RStW 1928 S. 196 Nr. 339 (Band 23 S. 59 Nr. 18) bejaht. Die Gesellschaft habe durch die Bewertung der Vorratsaktien schlüssig bewiesen, „daß sie die Aktien schon als endgültig in den Verkehr getretene, nicht als erst im Entstehungszustand befindliche Wertpapiere angesehen habe, daß sie mit anderen Worten die Aktienausgabe für beendet gehalten habe“. Der bei einem späteren Verkauf der Vorratsaktien erzielte Gewinn würde danach steuerpflichtig sein. Der RStW hat nunmehr diese Auffassung aufgegeben. Hinweis auf RStW 1939 S. 478 Nr. 414.

Werden eigene Vorzugsaktien in Stammaktien umgewandelt, dann unterliegt der beim Verkauf dieser umgewandelten Aktien entstehende Gewinn der Körperschaftsteuer. Er besteht aus dem Unterschied zwischen dem Buchwert der Stammaktien und dem höheren Verkaufserlös.

Beispiel:

AG A besitzt 1000 eigene Vorzugsaktien im Nennwert von 100 000 RM. Sie hatte diese Aktien zum Kurs von 200 RM je Aktie gekauft. Der Kurs entsprach dem inneren Wert dieser Aktien. Die Vorzugsaktien wurden am Bilanztag in Stammaktien umgewandelt. Der Börsenkurs der Stammaktien beträgt 120 v. S. Die Gesellschaft hat im nächsten Jahr die Aktien zum Kurs von 150 v. S. verkauft. Der Bilanzgewinn ist um den beim Verkauf entstandenen Buchverlust von 50 000 RM gemindert worden (Unterschied zwischen dem Buchwert der eigenen Aktien von 200 000 RM und dem Verkaufserlös von 150 000 RM). Das Finanzamt hat den Bilanzgewinn um den Buchverlust von 50 000 RM erhöht.

Es handelt sich um zwei Geschäftsvorfälle, die steuerlich getrennt zu behandeln sind.

Der erste Geschäftsvorfall umfaßt den Erwerb der Vorzugsaktien und die Umwandlung dieser Aktien in Stammaktien. Die Gesellschaft hat diesen Vorgang buchmäßig unzutreffend dargestellt. Sie hätte den Buchwert der eigenen Aktien (200 000 RM) auf den nach dem Börsenkurs für Stammaktien errechneten niedrigeren Teilwert (120 000 RM) abzeichnen müssen. Sie durfte den Anschaffungspreis (200 000 RM) nicht fortführen. Das Recht, bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Anschaffungspreis und dem niedrigeren Teilwert zu wählen, gilt nur für Anlagegüter. Eigene

Aktien gehören aber nicht zum Anlagevermögen. Hinweis auf Abschnitt B 2. In der Abschlussbilanz des Jahres, in dem die Vorzugsaktien in Stammaktien umgewandelt wurden, muß daher der Buchwert der eigenen Aktien auf 120 000 RM abgeschrieben werden. Der dadurch entstandene Verlust von 80 000 RM darf aber den steuerpflichtigen Gewinn dieses Jahres nicht mindern. Hinweis auf Abschnitt B 2.

Der zweite Geschäftsvorfall umfaßt den Verkauf der eigenen Aktien im nächsten Geschäftsjahr. Die Gesellschaft hat dabei keinen Verlust sondern einen Gewinn von 30 000 RM erzielt (Unterschied zwischen dem auf 120 000 RM abgeschriebenen Buchwert der eigenen Aktien und dem Verkaufserlös von 150 000 RM). Es fragt sich, ob dieser Gewinn steuerpflichtig ist. Für die Steuerpflicht spricht die Tatsache, daß der Verkauf der umgewandelten Aktien keinen gesellschaftsrechtlichen Vorgang darstellt. Die gesellschaftsrechtliche Umwandlung lag bereits vor dem Verkauf. Der Verkaufsgewinn stellt daher kein steuerfreies Aufgeld dar. Das wäre nur dann der Fall, wenn es sich bei dem Verkauf um junge noch nicht im Verkehr gewesene Aktien gehandelt hätte. Das trifft aber hier nicht zu. Die Gesellschaft besaß bereits im Verkehr gewesene eigene Vorzugsaktien. Daran ändert sich durch die Umwandlung dieser Vorzugsaktien in Stammaktien nichts. Es haben sich dadurch nur die in den Aktien verbrieften Rechte gewandelt.

4. Tausch

Beim Tausch werden Wirtschaftsgüter gegen Hingabe von Sachwerten erworben. Die in Tausch gegebenen Wirtschaftsgüter können auch eigene Anteile sein. Es entsteht die Frage, wie der eingetauschte Gegenstand zu bewerten ist.

Es wird in kaufmännischen Kreisen die Auffassung vertreten, daß in der Regel das eingetauschte Wirtschaftsgut nicht mit dem Teilwert sondern mit dem Buchwert des in Tausch gegebenen Wirtschaftsguts zu bewerten ist. Es sei nach kaufmännischer Übung erlaubt, die in den weggegebenen Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Rücklagen auf die eingetauschten Wirtschaftsgüter zu übertragen. Beim Tausch würde danach in den Fällen, in denen der Teilwert des in Tausch gegebenen Wirtschaftsguts über dem Buchwert liegt, kein Gewinn verwirklicht werden.

Dieser Auffassung kann steuerlich nicht gefolgt werden. Zu den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts gehört alles, was für die Anschaffung aufgewendet wird. Beim Tausch bestehen die Anschaffungskosten für das eingetauschte Wirtschaftsgut nicht nur aus dem Buchwert des weggegebenen Wirtschaftsguts sondern auch aus der in diesem Buchwert vorhandenen stillen Rücklage.

Es ergibt sich mithin der folgende Grundsatz: Das eingetauschte Wirtschaftsgut ist mit dem Teilwert des in Tausch gegebenen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Hingabe zu bewerten. Liegt der Teilwert über dem Buchwert, dann wird beim Tausch insoweit ein Gewinn verwirklicht. Hinweis auf Reinhardt-Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung Band I S. 256 Ziffer 6, Band 2 S. 123 Ziffer 7 a.

Der RFS hat nur in Ausnahmefällen beim Tausch keine Gewinnverwirklichung anerkannt. Hinweis auf RStBl 1932 S. 464 Nr 479, 1933 S. 427 Nr 386, 1939 S. 116 Nr 104, 1940 S. 595 Nr 461.

In neuerer Zeit häufen sich die Fälle, in denen Kapitalgesellschaften beim Tausch von Aktien die eingetauschten Aktien unter Hinweis auf RStBl 1933 S. 427 Nr 386 mit dem Buchwert der weggegebenen Aktien bewerten. Dazu ist das folgende zu bemerken.

Es ist unzulässig, die von der Rechtsprechung des RFS entwickelte Grundsätze zur Frage, wann beim Tausch keine Gewinnverwirklichung anzunehmen ist, zu verallgemeinern. Es handelt sich um Sonderfälle. Die Entscheidung darüber, ob beim Tausch keine Gewinn-

verwirklichung eintritt, kann „nur von Fall zu Fall unter Würdigung aller, insbesondere der wirtschaftlichen Gesichtspunkte erfolgen“. Hinweis auf RStBl 1940 S. 595 Nr 461.

Beim Tausch von Aktien ist in der Regel dann keine Gewinnverwirklichung anzunehmen, wenn sich durch den Tausch bei der tauschenden Gesellschaft wirtschaftlich nichts geändert hat. Hat aber z. B. die Kapitalgesellschaft durch den Aktientausch Einfluß auf bisher von ihr nicht beherrschte Gesellschaften erlangt oder hat sich ihre Herrschaftsmacht über solche Gesellschaften erhöht, dann muß grundsätzlich eine Gewinnverwirklichung bejaht werden. Man wird beim Aktientausch weiter dann keine Gewinnverwirklichung annehmen und eine Übertragung der stillen Rücklagen auf die eingetauschten Aktien billigen können, wenn der Aktienbesitzer auf den Tausch keinen Einfluß gehabt hat. Das kann z. B. der Fall sein, wenn ohne sein Zutun Kapitalgesellschaften verschmolzen und ihm für die Aktien an der eingeschmolzenen Gesellschaft Aktien der aufnehmenden Gesellschaft zugeteilt werden. Eine Einschränkung kann veranlaßt sein, wenn die hingegebenen Anteile früher zu Lasten des steuerlichen Gewinns einer Abreibung unterworfen worden waren. In solchen Fällen wird es nicht unbillig sein, wenn eine Gewinnverwirklichung bis zur Höhe der damaligen Abschreibung angenommen wird.

Es handelt sich überhaupt bei der Frage, wann beim Aktientausch kein Gewinn verwirklicht wird, im Grunde um Billigkeitsermäßigungen. Es ist daher gerechtfertigt, bei der Beurteilung dieser Tauschgeschäfte einen strengen Maßstab anzulegen und nur in ganz besonders gelagerten Fällen die Bewertung der eingetauschten Aktien mit dem Buchwert der in Tausch gegebenen Aktien anzuerkennen.

Diese Grundsätze finden auch auf solche Tauschgeschäfte Anwendung, bei denen Wirtschaftsgüter gegen Hingabe eigener bereits im Verkehr gewesener Aktien eingetauscht werden. Die eingetauschten Aktien sind daher grundsätzlich mit dem Teilwert der in Tausch gegebenen eigenen Aktien zu bewerten. Liegt der Teilwert über dem Buchwert, dann ist insoweit ein Gewinn verwirklicht worden.

Beispiel:

AG X ist Eigentümerin eines Pakets eigener Aktien im Nennbetrag von 500 000 RM. Sie hat diese Aktien im freien Verkehr gekauft. Der Buchwert beträgt 500 000 RM. AG X erwirbt Anteile an AG Y gegen Hingabe der eigenen Aktien. Der Tausch war geboten, um die drohende Überfremdung der mit der AG X in Geschäftsverbindung stehenden AG Y zu verhindern.

Die Anteile an AG Y sind bei AG X mit dem Teilwert der weggegebenen eigenen Aktien zu bewerten. Beträgt der Börsenkurs der AG X-Aktien 120 v. S., dann ist durch den Aktientausch bei AG X ein Gewinn von 100 000 RM verwirklicht worden. Eine Gewinnverwirklichung ist in diesem Fall auch dann anzunehmen, wenn beide Gesellschaften Glieder eines Konzerns sind. Es liegt kein Grund vor, den Tausch von Aktienpaketen innerhalb des Konzerns steuerlich zu begünstigen.

Der Fall ist dann anders zu beurteilen, wenn die in Tausch gegebenen eigenen Aktien noch nicht im Verkehr gewesen sind. Der bei einem solchen Tauschgeschäft erzielte Mehrerlös ist körperschaftsteuerfreies Aufgeld. Es handelt sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang.

Beispiel:

AG X und AG Y erhöhen ihr Grundkapital um je 1 000 000 RM. Sie tauschen die jungen Aktien gegenseitig aus. Die Kurse der alten Aktien beider Gesellschaften betragen 150 v. S. je Aktie im Nennbetrag von 100 RM.

Die eingetauschten AG Y-Aktien sind bei AG X mit 150 v. S. je Aktie zu bewerten. Der sich bei AG X ergebende Mehrbetrag von 500 000 RM ist kein steuerpflichtiger Gewinn sondern Aufgeld.

Erwirbt eine Kapitalgesellschaft das Betriebsvermögen einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft gegen Hingabe eigener Aktien, dann handelt es sich, ebenfalls um ein Tauschgeschäft. Sind die in Tausch gegebenen Aktien bereits im Verkehr gewesen, dann ist, soweit der Teilwert dieser Aktien über dem Buchwert liegt, bei der Kapitalgesellschaft ein Gewinn verwirklicht worden. Für die Bewertung des eingetauschten Betriebsvermögens bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft gilt das folgende:

Die Anschaffungskosten für das übernommene Betriebsvermögen bestehen in dem Teilwert der hingegebenen eigenen Aktien. Bei der Verteilung des Anschaffungspreises auf die einzelnen hereingenommenen Vermögensgegenstände dürfen diese mit keinem höheren Wert angesetzt werden, als nach den handelsrechtlichen und steuerlichen Bestimmungen zulässig ist. Ist danach die Summe der für die einzelnen Vermögensgegenstände anzusetzenden Werte kleiner als der Gesamtanschaffungspreis, dann ist der Unterschied als Betriebsbestehenswert zu aktivieren. Bleibt dagegen der Anschaffungspreis hinter den für die einzelnen Vermögensgegenstände anzusetzenden Werten zurück, so sind die Einzelwerte — abgesehen von feststehenden Geldkonten usw. — entsprechend zu mindern. Hinweis auf RStBl 1939 S. 949 Nr 948, dessen Grundsätze im vorliegenden Fall entsprechend anzuwenden sind.

Unter bestimmten Voraussetzungen steht es der Kapitalgesellschaft frei, die in der letzten Schlussbilanz der Einzelfirma oder Personengesellschaft gebildeten steuerlichen Werte fortzuführen. Es handelt sich in der Hauptsache um die Fälle, in denen Einzelunternehmen oder Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften umgewandelt werden. Hinweis auf RStBl 1933 S. 999 Nr 771, 1934 S. 540 Nr 457, S. 838 Nr 744, 1936 S. 804 Nr 594. In diesem Fall ist bei der Kapitalgesellschaft nur insoweit ein Gewinn verwirklicht worden, als der steuerliche Buchwert des von der Einzelfirma oder von der Personengesellschaft übernommenen Vermögens über dem Buchwert der hingegebenen eigenen Aktien liegt.

5. Verdeckte Gewinnausschüttung

Das Wesen der verdeckten Gewinnausschüttung besteht darin, daß die Kapitalgesellschaft den Gesellschaftern in einer nicht als Gewinnausschüttung erscheinenden Form Vorteile aus ihrem Vermögen zuwendet, die sie gesellschafts-fremden Personen nicht gewährt haben würde. Verdeckte Gewinnausschüttungen können auch beim Ankauf und Verkauf eigener Anteile vorliegen. Es handelt sich um eine der steuerlichen Kernfragen aus dem Gebiet der eigenen Anteile.

Die Rechtsprechung des RStB über diese Frage ist sehr umfangreich. Der RStB hat in neuerer Zeit an den bisher entwickelten Grundsätzen nicht mehr in vollem Umfang festgehalten. Hinweis auf RStBl 1939 S. 556 Nr 507.

Es kommen in der Hauptsache folgende Rechtsvorgänge über eigene Anteile in Betracht, bei denen sich die Frage ergibt, ob verdeckte Gewinnausschüttungen anzunehmen sind.

- a) Ankauf und Verkauf zu gekünstelten Preisen,
- b) Erwerb zu angemessenen Preisen,
- c) Erwerb neu geschaffener Anteile.

Diese Rechtsvorgänge werden im folgenden behandelt.

a) Ankauf und Verkauf zu gekünstelten Preisen

Beim Ankauf und Verkauf eigener Anteile ist gewöhnlich eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, wenn die Gesellschaft Anteile von ihren Gesellschaftern zu einem Preis erwirbt, der über dem Wert der Anteile im Zeitpunkt des Erwerbs liegt, oder wenn sie Anteile einem Gesellschafter zu einem niedrigeren Preis

als dem Wert überläßt. Hinweis auf RStBl 1937 S. 934 Nr 651. Bei börsengängigen Anteilen ist der vereinbarte Preis mit dem amtlich notierten Kurs zu vergleichen. Hinweis auf RStBl 1935 S. 745 Nr 485. In anderen Fällen gibt der Vermögenssteuerwert der Anteile einen Anhalt, ob der Preis angemessen ist. Hilfsweise können auch die Preise herangezogen werden, die von Dritten bei Verkäufen solcher Anteile erzielt worden sind.

Wicht der Vergleichswert für diese Anteile wesentlich vom vereinbarten Preis ab, dann ist in der Regel der Unterschied als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Hinweis auf RStBl 1931 S. 282 Nr 350 (Ankauf eigener Aktien über Preis), RStBl 1934 S. 708 Nr 625 (Verkauf eigener Aktien unter Preis).)

Hat die Gesellschaft ein Paket eigener Anteile über Preis erworben, um das Eindringen lästiger Konkurrenz abzuwehren, dann ist insoweit keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen. Der Überpreis ist in betrieblichem Interesse gezahlt worden. Hinweis auf Abschnitt B 2, RStBl 1937 S. 622 Nr 431.

Beim Verkauf eigener Anteile zu einem unter dem Wert liegenden Preis liegt ausnahmsweise dann keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn die Gesellschaft nur durch den niedrigeren Preis Dritte zum Eintritt in die Gesellschaft veranlaßt hat. Hinweis auf RStBl 1937 S. 934 Nr 651. Es handelt sich um einen Sonderfall. Die in der Entscheidung entwickelten Rechtsgrundsätze dürfen nicht verallgemeinert werden.

b) Erwerb zu angemessenen Preisen

Erwirbt eine Kapitalgesellschaft eigene Anteile zu einem Preis, der dem inneren Wert dieser Anteile entspricht, dann liegt in der Regel keine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Gesellschaft hat in diesem Fall dem Verkäufer in seiner Eigenschaft als Anteilseigner keinen Sondervorteil ohne Gegenleistung gewährt.

c) Verdeckte Gewinnausschüttung an den Verkäufer

Es können aber in einzelnen Fällen trotz äußerlicher Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung durch den Ankauf eigener Anteile Gewinne in verschleierter Form an den (die) Verkäufer ausgeschüttet werden. Es handelt sich um die Fälle, in denen Kapitalgesellschaften keine oder nur verhältnismäßig geringe Gewinne ausgeschüttet haben und dann versuchen, die Ausschüttungen an die Gesellschafter durch den Ankauf eines Bruchteils ihrer Anteile steuerfrei nachzuholen. Der Ankauf eigener Anteile nähert sich in diesem Fall wirtschaftlich einer Kapitalherabsetzung.

Eine Kapitalherabsetzung ist steuerlich anzuerkennen, wenn sie ernstlich gemeint und nach Lage der Dinge wirtschaftlich geboten ist. Hinweis auf RStBl 1937 S. 434 Nr 268. In diesem Fall sind die Zahlungen an die Gesellschafter auch steuerlich als Kapitalrückzahlungen zu behandeln.

Die Kapitalrückzahlung auf Grund einer Kapitalherabsetzung ist aber eine Gewinnausschüttung, „wenn nach der ganzen Sachlage nur eine . . . Gewinnausschüttung bezweckt sein konnte und die Kapitalherabsetzung zum Zweck der Kapitalrückzahlung nur einen Weg bieten sollte, den Gewinn einkommensteuerfrei auszuschütten. . . . In einem solchen Fall bedeutet die Rechtsform der Kapitalherabsetzung einen Gestaltungs-mißbrauch im Sinn von § 6 StAnpG und sind die an die Ge-

1) Werden eigene Anteile unter Preis an Angestellte verkauft oder von diesen über Preis zurückgekauft, dann stellt der Unterschied in der Regel Arbeitslohn dar. Hinweis auf RStBl 1936 S. 812 Nr. 605, 1937 S. 588 Nr. 380.

gesellschaftlicher geleisteten Beträge als Gewinnausschüttungen zu behandeln. . . ." Hinweis auf RStBl 1935 S. 650 Nr 387, S. 1569 Nr 1214, 1936 S. 998 Nr 805, 1937 S. 434 Nr 268, S. 583 Nr 386, 1938 S. 941 Nr 884. Diese Fälle mißbräuchlicher Kapitalherabsetzung kommen in der Hauptsache bei Einmangellschaften und bei Familiengesellschaften vor.

Bei Entscheidung der Frage, ob der Erwerb eigener Anteile einen Gestaltungsmißbrauch im Sinn des § 6 StAnpG darstellt und der Kaufpreis für diese Anteile als Gewinnausschüttung zu behandeln ist, sind die obigen Grundätze entsprechend anzuwenden. Es muß geprüft werden, ob die Veräußerung der Anteile an die Gesellschaft eine Steuerumgehung darstellt. Hinweis auf RStBl 1939 S. 556 Nr 507, insbesondere S. 558 zu Ziffer 2 Absatz 2. Das ist in der Regel der Fall, wenn die Gesellschaft in erheblichem Ausmaß Gewinne aufgespeichert hat und nach Lage der Dinge mit einer Weiterveräußerung der Anteile zum Zweck der Beteiligung Dritter nicht zu rechnen ist. Weitere Anhaltspunkte für eine Steuerumgehung: Der Gesellschafter ist auch nach dem Verkauf eines Teils seiner Anteile an die Gesellschaft Herr des Unternehmens geblieben. Hinweis auf RStBl 1935 S. 1569 Nr 1214, 1937 S. 854 Nr 594. Die Gesellschaft hat von allen Gesellschaftern einen bestimmten Hundertsatz der Anteile erworben, so daß die Beteiligung der Gesellschafter an den wahren Werten der Gesellschaft vorher und nachher im wesentlichen die gleiche geblieben ist. Hinweis auf RStBl 1933 S. 229 Nr 197, 1937 S. 583 Nr. 386, S. 854 Nr 594.

Die erworbenen Anteile dürfen in diesen Fällen in der Steuerbilanz nicht aktiviert werden. Die Zahlungen sind zu Lasten freier Rücklagen zu verbuchen.

Werden Anteile § 34 GmbHG, § 192 AktG gemäß eingezogen, dann kann das den Anteilseignern gezahlte Entgelt ebenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Die Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sind im wesentlichen die gleichen wie in den Fällen eines mißbräuchlichen Ankaufs eigener Anteile. Hinweis auf RStBl 1933 S. 229 Nr 197, 1935 S. 650 Nr 387, S. 1569 Nr 1214, 1937 S. 583 Nr 386.

d) Verdeckte Gewinnausschüttung an den (die) verbliebenen Gesellschafter

Erwirbt eine Gesellschaft beim Ausscheiden eines Gesellschafters dessen Anteile zum angemessenen Preis, dann entsteht die Frage, ob dadurch den verbliebenen Gesellschaftern ein Vorteil zugewendet worden ist. Der Vorteil könnte darin erblickt werden, daß die verbliebenen Gesellschafter ohne eigene Aufwendungen nunmehr alleinige Machtgeber der Gesellschaft geworden sind.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung wird man dann nicht annehmen können, wenn der Erwerb der Anteile bei der Gesellschaft nur eine Zwischenlösung darstellt. Das ist z. B. der Fall, wenn die Gesellschaft die Anteile erworben hat, um sie nicht in die Hand der Konkurrenz gelangen zu lassen und die Anteile bei Gelegenheit an geeignete Personen verkauft werden sollen.

Der Fall liegt aber anders, wenn der Ankauf der Anteile durch die Gesellschaft von vornherein als Dauererwerb gedacht ist. In diesem Fall liegt es nahe, in Höhe der an den ausgeschiedenen Gesellschafter gezahlten Abfindung eine verdeckte Gewinnausschüttung an die verbliebenen Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligungen anzunehmen. Das gilt um so mehr, als es sachlich keinen Unterschied macht, ob die Gesellschaft die Anteile ankaufte oder ob die verbliebenen Gesellschafter die Anteile mit Mitteln (Darlehen) der Gesellschaft erwerben. Im letzteren Fall hat der RFG die „Darlehen“ als verdeckte Gewinnausschüt-

tungen behandelt, weil in der Regel ernstlich mit einer Rückzahlung nicht zu rechnen ist. Hinweis auf RStBl 1937 S. 854 Nr 594. In beiden Fällen beherrschen die verbliebenen Gesellschafter nunmehr völlig die Gesellschaft. Der Ankauf der Anteile durch die Gesellschaft muß daher aus Gründen gleichmäßiger steuerlicher Behandlung im Ergebnis dem Fall gleichgestellt werden, in dem die verbliebenen Gesellschafter die Anteile des ausgeschiedenen Gesellschafters mit Mitteln der Gesellschaft ankaufen.

Der RFG hat aus diesem Grund bisher auch beim Ankauf der Anteile durch die Gesellschaft in Höhe des Kaufpreises eine verdeckte Gewinnausschüttung an den (die) verbliebenen Gesellschafter angenommen. Hinweis auf RStBl 1938 S. 435 Nr 316.

Beispiel (nach Zitelmann):

Eine GmbH mit einem Stammkapital von 20 000 RM hat zwei Gesellschafter mit je 10 000 RM. Das Vermögen der GmbH beträgt 600 000 RM. A will ausscheiden.

Erster Fall: Die GmbH erwirbt unmittelbar den Anteil des A für 300 000 RM.

Zweiter Fall: B erwirbt den Anteil für 300 000 RM. Die GmbH bezahlt für B die 300 000 RM an A.

Es liegt nach der bisherigen Rechtsprechung des RFG in beiden Fällen eine verdeckte Gewinnausschüttung von 300 000 RM an B vor; im ersten Fall in Höhe des Kaufpreises, im zweiten Fall in Höhe des Darlehens.

Dagegen sind Bedenken erhoben worden. Der verbliebene Gesellschafter habe beim Ankauf des Anteils durch die Gesellschaft nichts erhalten. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege daher nicht vor. Das gleiche müsse aus Gründen steuerlicher Gleichmäßigkeit dann gelten, wenn der verbliebene Gesellschafter den Anteil mit Mitteln (Darlehen) der Gesellschaft erwirbt. Das Darlehen sei nur scheinbar gegeben. Das bedeute, daß der verbliebene Gesellschafter den Anteil für die Gesellschaft erworben hat. Dieser Fall sei also steuerlich genau so zu beurteilen, wie der Fall, in dem die Gesellschaft unmittelbar den Anteil erwirbt. Es sei daher in keinem Fall eine verdeckte Gewinnausschüttung an den verbliebenen Gesellschafter gegeben.

Der RFG ist mit gewissen Einschränkungen dieser Auffassung beigetreten. Hinweis auf RStBl 1939 S. 556 Nr 507. Es ist danach im Gegensatz zur früheren Rechtsprechung beim Erwerb eigener Anteile durch die Gesellschaft keine verdeckte Gewinnausschüttung an die verbliebenen Gesellschafter anzunehmen. Das gilt aber nur dann, wenn die Anteile ausschließlich in der Absicht erworben werden, das Ausscheiden eines Gesellschafters mit seinem Gesellschaftsvermögen herbeizuführen. Der RFG hat ausdrücklich die Frage offen gelassen, wie der Fall zu behandeln ist, wenn mit dem Erwerb der Anteile weitere Ziele, z. B. die Verschiebung von Beteiligungshundert-sätzen, verfolgt werden. Der Erwerb der Anteile durch die verbliebenen Gesellschafter mit Mitteln (Darlehen) der Gesellschaft ist ähnlich zu beurteilen. Eine verdeckte Gewinnausschüttung an die verbliebenen Gesellschafter liegt nicht vor, wenn Anteile ausschließlich in der Absicht erworben werden, den ausgeschiedenen Gesellschafter abzufinden. In diesem Fall sind die Anteile zum Betriebsvermögen der Gesellschaft zu rechnen. Haben dagegen die verbliebenen Gesellschafter die Anteile erworben, um eigene Interessen zu verfolgen, dann sind die Anteile ihnen zuzurechnen. Die von der Gesellschaft zum Erwerb der Anteile gewährten Darlehen können dann verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen.

Gesellschaften schreiben mitunter den vom ausgeschiedenen Gesellschafter erworbenen Anteil zu Lasten freier Rücklagen ab oder ziehen den Anteil zu Lasten freier Rücklagen ein. Hinweis auf § 34 GmbHG,

§ 192 AktG. Es entsteht die Frage, ob darin eine verdeckte Gewinnausschüttung an die verbliebenen Gesellschafter zu erblicken ist. Der RFS hat diese Frage bisher bejaht, weil der Anteil dadurch wirtschaftlich den verbliebenen Gesellschaftern ohne Gegenleistung angefallen ist. Hinweis auf RStBl 1936 S. 266 Nr 244, 1938 S. 335 Nr 204. Der RFS hat mit den obigen Einschränkungen nunmehr auch diese Auffassung aufgegeben. Hinweis auf RStBl 1939 S. 556 Nr 507, insbesondere S. 557 und 558.

e) Erwerb neu geschaffener Anteile

Kapitalgesellschaften können bei einer Kapitalerhöhung neu geschaffene Anteile nicht von vornherein selbst übernehmen. Der Gesellschaft flöße dadurch kein neues Kapital zu. Das widerspräche dem Grundsatz, daß die Kapitalerhöhung nur durch Leistungen der Gesellschafter durchgeführt werden soll.

Bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung wird die Kapitalerhöhung mitunter in der Weise durchgeführt, daß die neuen Stamnteile von der Gesellschaft übernommen werden, wobei sie die Mittel zur Abdeckung der entsprechenden Stammeinlagen aus einer Rücklage entnimmt.

Der RFS hat diese Art der Kapitalerhöhung wie folgt behandelt. Wenn die Kapitalerhöhung erstlich gewollt sei, dann müsse bei wirtschaftlicher Betrachtung davon ausgegangen werden, daß die Beteiligten auch den hier allein gangbaren Weg über die Gewinnausschüttung gewählt haben. Der RFS unterstellt aus diesem Grund, daß die Gesellschaft ihren Gesellschaftern den zum Erwerb der Anteile erforderlichen Barbetrag aus einer Rücklage ausgeschüttet hat und daß dann die Gesellschafter mit Hilfe dieser Einkünfte ihren Einzahlungsverpflichtungen nach dem Verhältnis ihrer Anteile genügt haben. Der RFS erblickt daher, wie bei der Überlassung von Freiateilen und Freianteilen, auch in dieser Art der Kapitalerhöhung eine verdeckte Gewinnausschüttung. Hinweis auf RStBl 1934 S. 370 Nr 316, 1935 S. 1447 Nr 1094, 1939 S. 207 Nr 173.

Es sind dagegen Bedenken erhoben worden. Nach der vom RFS gewählten Betrachtung müßten die neuen Anteile den Gesellschaftern zugerechnet werden. Sie gehörten aber der Gesellschaft. Es müsse daher folgerichtig weiter unterstellt werden, daß die Gesellschafter die Anteile unentgeltlich in die Gesellschaft eingebracht haben. Dann sei aber im Ergebnis den Gesellschaftern nichts verblieben. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege daher nicht vor.

Beispiel:

Das Stammkapital der GmbH wird um 100 000 RM erhöht. Die Gesellschaft „übernimmt“ die Anteile zum Nennwert und deckt die Einzahlungsverpflichtung aus einer Rücklage.

Die Gesellschaft hat die „übernommenen“ Anteile zu Lasten der Rücklage verbucht. Diese mindert sich daher zunächst um 100 000 RM. Die Anteile stehen mit Null zu Buch.

Nach der vom RFS gewählten Betrachtung ist dieser Vorgang buchmäßig wie folgt zu behandeln:

Erste Buchung:

Konto Einzahlungsverpflichtung der Gesellschafter	bekommt Rechnung	100 000 RM
Konto Stammkapital	gibt Rechnung	100 000 RM
Verbuchung der Kapitalerhöhung.		

Zweite Buchung:

Konto Rücklage	bekommt Rechnung	100 000 RM
Konto Einzahlungsverpflichtung der Gesellschafter	gibt Rechnung	100 000 RM
Verbuchung der Einzahlungen.		

Die ausgegebenen Anteile gehören danach den Gesellschaftern, deren Einzahlungsverpflichtungen aus der Rücklage gedeckt worden sind. Es muß aber, wie oben ausgeführt, weiter unterstellt werden, daß die Gesellschafter die Anteile unentgeltlich in die Gesellschaft eingebracht haben. Bei dieser sind daher die Anteile und die Rücklage (Einlage) wieder mit 100 000 RM anzusehen.

Buchung:

Konto Eigene Anteile	bekommt Rechnung	100 000 RM
Konto Rücklage (Einlage)	gibt Rechnung	100 000 RM.

Es ist mithin alles beim alten geblieben. Was die Gesellschaft an die Gesellschafter ausgeschüttet hat, ist ihr im gleichen Augenblick wieder zugeflossen.

Dieser Vorgang ähnelt einer noch nicht abgeschlossenen Kapitalerhöhung. Die Gesellschaft darf in diesem Fall die Anteile bis zur endgültigen Ausgabe mit dem Nennbetrag aktivieren. Das Vermögen ändert sich dadurch nicht, weil sich buchmäßig das Stammkapital um den gleichen Betrag erhöht. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt nicht vor. Es ist nicht ersichtlich, warum dieser Fall anders zu beurteilen wäre, als wenn die Gesellschaft die Anteile von vornherein selbst „übernommen“ hätte.

Man wird bei wirtschaftlicher Betrachtung den Vorgang wohl so auffassen müssen, daß die Gesellschaft die Kapitalerhöhung zwar beschlossen, aber noch nicht endgültig durchgeführt hat. Die Kapitalerhöhung ist erst mit der Weitergabe der Anteile an Dritte abgeschlossen. Man kann diese Art der Kapitalerhöhung auch nicht mit der Ausgabe von Freianteilen vergleichen. Die Freianteile verbleiben den Gesellschaftern, während hier die Anteile nach wie vor der Gesellschaft gehören.

Die in obigem Beispiel von der Gesellschaft „übernommenen“ Anteile wären daher in der Steuerbilanz mit dem Nennbetrag zu aktivieren. Das Stammkapital erhöht sich um den gleichen Betrag. Das Konto Rücklage wird nicht berührt.

Es bleibt abzuwarten, ob der RFS an der bisherigen Auffassung festhält.

6. Schachtelvorrecht und Mindestbesteuerung

a) Schachtelvorrecht

Gewinne aus Beteiligungen sind § 9 AktG gemäß nicht steuerpflichtig, wenn die Obergesellschaft an dem Grundkapital oder Stammkapital der Untergesellschaft mindestens zu einem Viertel unmittelbar beteiligt ist. Maßgebend ist die Beteiligung am steuerlichen Grundkapital oder Stammkapital der Untergesellschaft.

Besitzt die Untergesellschaft eigene Aktien, die sie von Dritten erworben hat, dann wird dadurch das Grundkapital dieser Gesellschaft nicht berührt. Es darf daher bei Errechnung der Höhe der Beteiligung der Obergesellschaft nicht um den Nennwert der eigenen Aktien gekürzt werden. Für die Vermögenssteuer Hinweis auf RStBl 1930 S. 34 Nr 50. Die Grundsätze dieses Urteils gelten entsprechend für die Körperschaftsteuer.

Beispiel:

AG X ist an dem Grundkapital der AG Y mit 200 000 RM beteiligt. Das Grundkapital beträgt 1 000 000 RM. AG Y besitzt eigene Aktien im Nennbetrag von 200 000 RM.

Die Beteiligung der AG X ist nicht steuerbegünstigt. Die Voraussetzungen des § 9 AktG sind nicht erfüllt. AG X ist nur mit 20 v. S. des Grundkapitals der AG Y beteiligt. Es ist ohne Belang, daß AG X an den umlaufenden Aktien der AG Y (800 000 RM) mit 25 v. S. beteiligt ist.

Das Schachtelvorrecht steht AG X auch dann nicht zu, wenn in obigem Beispiel der Nennwert der eige-

nen Aktien 800 000 RM betragen und AG X daher mit ihrer Beteiligung AG Y völlig beherrschen würde. AG X ist auch in diesem Fall am Grundkapital der AG Y un-mittelbar nur mit 20 v. H. beteiligt.

b) Mindestbesteuerung

§ 17 Absatz 1 Ziffer 1 KStG gemäß unterliegen der Mindestbesteuerung Ausschüttungen, soweit sie mehr als 4 v. H. des eingezahlten Grundkapitals oder Stammkapitals betragen. Gewinnanteile, die auf eigene Anteile entfallen, sind nicht als „ausgeschüttet“ anzusehen. Sie bilden eine echte Rücklage und bleiben daher bei der Berechnung des Mindesteinkommens außer Betracht. Hinweis auf Band 24 S. 145 Nr 44, RStBl 1933 S. 984 Nr 753 und auf das Beispiel in EStR für 1939 S. 107 Ziffer 125.

7. Kapitalherabsetzung

Die Herabsetzung des Gesellschaftskapitals kann aus verschiedenen Gründen erforderlich sein. Die Gesellschaft kann sich z. B. der Kapitalherabsetzung bedienen, um überflüssige Werte abzustößen. Sie ist vor allem aber ein Mittel zur Sanierung notleidender Gesellschaften.

Das Aktiengesetz kennt folgende Formen der Kapitalherabsetzung:

die ordentliche Kapitalherabsetzung (§§ 175 bis 181 AktG), die vereinfachte Kapitalherabsetzung (§§ 182 bis 191 AktG), die Kapitalherabsetzung durch Einziehung von Aktien (§§ 192 bis 194 AktG).

Eigene Aktien werden mitunter erworben, um eine Kapitalherabsetzung vorzubereiten. Diese kann auf verschiedene Weise durchgeführt werden. Gewöhnlich werden die eigenen Aktien eingezogen. Hinweis auf § 192 AktG. Das Grundkapital mindert sich dann um den Nennwert der eingezogenen Aktien. Es können sich dabei Gewinne und Verluste ergeben.

Erwirbt eine Aktiengesellschaft eigene Aktien unter dem Nennwert und zieht sie diese ein, dann entsteht ein Buchgewinn. Er besteht aus dem Unterschied zwischen dem Anschaffungspreis der eigenen Aktien und dem Betrag der Minderung des Grundkapitals. Werden die Aktien der Gesellschaft unentgeltlich zur Einziehung überlassen, dann sind sie bei dieser nicht zu aktivieren. Hinweis auf RStBl 1935 S. 139 Nr 86. Der Buchgewinn umfasst in diesem Fall den vollen Nennwert der eingezogenen Aktien. Werden die Aktien über dem Nennwert erworben, dann entsteht bei der Einziehung ein Buchverlust.

Gewinne und Verluste, die sich durch die Kapitalherabsetzung (Einziehung) ergeben, dürfen das steuerliche Erfolgsergebnis nicht berühren. Es handelt sich um gesellschaftsrechtliche Vorgänge. Hinweis auf RStBl 1929 S. 220 Nr 346, 1931 S. 436 Nr 374, 1935 S. 139 Nr 86, S. 679 Nr 412.

Der bei der Einziehung entstehende Buchverlust darf auch nicht in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Verlust zerlegt werden.

Beispiel:

AG X hat im Jahr 1939 zum Zweck der Einziehung eigene Aktien im Nennwert von 100 000 RM zum Kurs von 150 RM je Aktie im Nennwert von 100 RM erworben. Der Kurs entsprach dem inneren Wert der Aktien. Die Aktien wurden am 31. Dezember 1939 eingezogen. Der Kurs betrug an diesem Tag 120 RM je Aktie.

Die Gesellschaft hat den Bilanzgewinn um den Kursverlust von 30 000 RM gekürzt. Der durch die Einziehung entstandene nicht abzugsfähige Buchverlust betrage nur 20 000 RM (Unterschied zwischen dem Kurswert der Aktien am 31. Dezember 1939 und der Minderung des Grundkapitals).

Diese Auffassung geht fehl. Die Aktien sind zum Zweck der Einziehung erworben worden. Es handelt sich um einen einheitlichen Vorgang, der nicht aufgeteilt werden darf. Sinkt vor der Einziehung der Wert dieser Aktien, dann wird dadurch der steuerbare Gewinn nicht berührt. Dieser Verlust ist daher in obigem Beispiel zum nicht abzugsfähigen Einziehungsverlust zu rechnen.

Es ist beim Erwerb eigener Aktien zum Zweck der Einziehung auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen zu achten. Diese verbergen sich mitunter im Einziehungsergebnis und entgehen dadurch der Besteuerung.

Beispiel:

AG X besitzt Aktien der AG Y im Nennwert von 100 000 RM. AG Y kauft diese Aktien zum Preis von 200 RM je Aktie im Nennwert von 100 RM. Die Aktien werden später eingezogen. Die Gesellschaft weist einen nicht abzugsfähigen Einziehungsverlust von 100 000 RM aus.

Es ist zu prüfen, ob der Kaufpreis für die eigenen Aktien auch steuerlich anzuerkennen ist. Entspricht ein Kurs von nur 100 RM je Aktie dem inneren Wert dieser Aktien, dann ist der Überpreis als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln. Hinweis auf Abschnitt B 5 a. Die Aktien sind in der Steuerbilanz nur mit 100 000 RM anzusetzen. Der Bilanzgewinn ist um den Überpreis von 100 000 RM zu erhöhen. Ein Einziehungsverlust liegt nicht vor. Bei der einziehenden Gesellschaft ist das Ergebnis dasselbe, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist oder nicht. Von Bedeutung ist aber das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung für die Verkäuferin der Aktien. Diese muß die verdeckte Gewinnausschüttung als Einkommen versteuern, soweit sie nicht nach ihrem Bilanzgewinn ohnehin erfaßt wird.

Werden eigene Aktien erworben und eingezogen, dann können auch bei äußerlicher Angemessenheit des Kaufpreises Gewinne in verschleierter Form an die Verkäuferer ausgeschüttet worden sein. Das trifft zu, wenn die Gesellschaft bisher unterlassene Ausschüttungen durch Ankauf und Einziehung der Anteile steuerfrei nachholen will. Hinweis auf Abschnitt B 5 b. Der Erwerb und die Einziehung der Aktien sind in diesem Fall steuerlich nicht anzuerkennen. Das Entgelt ist zu Lasten freier Rücklagen zu verbuchen.

Die Herabsetzung des Stammkapitals der Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist ähnlich geregelt wie die Kapitalherabsetzung bei Aktiengesellschaften. Unterschiede ergeben sich in der Hauptsache bei der Einziehung. Das Stammkapital wird im Gegensatz zu den Vorschriften des Aktiengesetzes durch die Einziehung von Geschäftsanteilen nicht berührt. Die eingezogenen Geschäftsanteile gehen zwar unter; das Stammkapital bleibt aber, wenn nicht gleichzeitig seine Herabsetzung beschlossen ist, unverändert. Hinweis auf § 34 GmbHG.

Dieser Unterschied ist steuerlich ohne Belang. Der steuerbare Gewinn wird durch die Einziehung eigener Geschäftsanteile mit oder ohne Kapitalherabsetzung nicht berührt. Die obigen Ausführungen sind hier entsprechend anzumenden.

Die Gesellschaft darf in der Regel den bei der Kapitalherabsetzung (Einziehung) erzielten Buchgewinn nach freiem Ermessen verwenden. Über Ausnahmen von diesem Grundsatz Hinweis auf §§ 182, 192 Absätze 3 und 5 AktG. Verstöße dagegen sind aber steuerlich ohne Bedeutung.

Wird der Gewinn einer Rücklage zugeführt und diese später an die Gesellschafter ausgeschüttet, dann sind diese Ausschüttungen in der Regel als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu behandeln. Es ist unerheblich, daß bei der Gesellschaft diese Rücklage nicht besteuert wird. Hinweis auf RStBl 1935 S. 679 Nr 412.

Verwendet die Gesellschaft den Gewinn zur Beilegung eines Verlustes, dann darf dies nicht dazu führen, daß der Gesellschaft dadurch steuerliche Vorteile, die ihr sonst zustehen, verloren gehen. Zu solchen steuerlichen Vorteilen gehört der Verlustvortrag. Dieser wird durch den Buchgewinn nicht beeinträchtigt. Das ergibt sich aus dem Grundsatz, daß der Buchgewinn aus einer Kapitalherabsetzung (Einziehung) das steuerliche Erfolgsergebnis nicht berühren darf. Hinweis auf Band 34 S. 304 Nr. 74, RStBl 1933 S. 1321 Nr. 1106.

Der Buchgewinn kann auch zur Deckung von Betriebsausgaben verwendet werden. Handelt es sich um steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben, dann entspricht der Bilanzgewinn nicht dem steuerlichen Betriebsergebnis. Er ist um diese Ausgaben zu hoch ausgewiesen und muß daher entsprechend gekürzt werden. Wird der Buchgewinn zu Sonderabschreibungen verwendet, dann ist zu prüfen, ob diese Abschreibungen steuerlich zulässig sind. Ist das der Fall, dann muß der Bilanzgewinn um den Abschreibungsbetrag gemindert werden, weil die Sonderabschreibungen nicht zu Lasten des Bilanzgewinns gebucht worden sind. Werden die Sonderabschreibungen nicht anerkannt, dann ist der Betrag, der in der Handelsbilanz zu den unzulässigen Abschreibungen verwendet worden ist, in der Steuerbilanz über Kapital (Ausgleichsposten) auszugleichen. In der Steuerbilanz werden nur die zulässigen Abschreibungen zu Lasten des Bilanzgewinns vorgenommen. Hinweis auf RStBl 1935 S. 139 Nr. 86, 1938 S. 362 Nr. 782, Mehrmann im Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung Band 2 S. 206.

S. Verschmelzung

Kapitalgesellschaften können in der Form der unechten oder in der Form der echten Verschmelzung zusammengefloßen werden.

Besitzt eine Gesellschaft alle Anteile einer anderen Gesellschaft und beherrscht sie dadurch völlig diese Gesellschaft, dann spricht man von unechter Verschmelzung. Beide Gesellschaften bleiben rechtlich bestehen. Bei der echten Verschmelzung geht eine der sich verschmelzenden Gesellschaften unter. Die andere Gesellschaft übernimmt gegen Gewährung von Anteilen das Vermögen der untergegangenen Gesellschaft als Ganzes. Die echte Verschmelzung kann auch durch die Vereinigung der zu verschmelzenden Gesellschaften zu einer neuen Gesellschaft durchgeführt werden. Über Einzelheiten Hinweis auf § 233 u. f. AktG. Die unechte Verschmelzung wird steuerlich nach anderen Grundsätzen behandelt als die echte Verschmelzung.

a) Unechte Verschmelzung

Die Kapitalgesellschaft muß alle Aktien der anzugliedernden Gesellschaft besitzen. Diese Aktien werden mitunter gegen Hingabe eigener Aktien erworben. Es ist zu unterscheiden, ob die im Tausch gegebenen eigenen Aktien bereits im Verkehr gewesen sind oder ob es sich um die Hingabe junger Aktien aus einer Kapitalerhöhung handelt; denn von der Art der abgegebenen eigenen Aktien hängt es ab, wie die eingetauschten Aktien bei der aufnehmenden Gesellschaft zu bewerten sind und ob dadurch bei dieser ein steuerpflichtiger Gewinn verwirklicht worden ist.

Hat die Kapitalgesellschaft eigene bereits im Verkehr gewesene Aktien abgegeben, dann liegt ein echter Tausch vor. Die eingetauschten Aktien sind grundsätzlich mit dem Teilwert der im Tausch gegebenen eigenen Aktien zu bewerten. Der Unterschied zwischen Buchwert und höherem Teilwert der abgegebenen eigenen Aktien ist steuerpflichtiger Gewinn. Hinweis auf Abschnitt B 4.

Besteht das Entgelt aus jungen Aktien, dann fehlt es an Anschaffungskosten für die eingetauschten Aktien. Die

jungen Aktien haben vor ihrer Aufgabe keinen Wert. Die eingetauschten Aktien sind in diesem Fall mit den mutmaßlichen Anschaffungskosten zu bewerten. Diese bestehen in der Regel in dem Teilwert der eingetauschten Aktien. Liegt der Teilwert über dem Nennwert der jungen Aktien, dann ist dadurch bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft kein steuerpflichtiger Gewinn entstanden. Der Mehrbetrag ist dieser aus der Kapitalerhöhung zugefloßen. Er ist steuerfreies Aufgeld. Übersteigt der Nennwert der jungen Aktien den Teilwert der erworbenen fremden Aktien, dann darf der Unterschied den Gewinn der Kapitalgesellschaft nicht mindern. Es handelt sich um Abgeld. In besonderen Fällen kann in Höhe des Abgelds eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Veräußerer der fremden Aktien vorliegen.

Besteht das Entgelt für die fremden Aktien aus Vorratsaktien der aufnehmenden Kapitalgesellschaft, dann muß geprüft werden, ob es sich dabei um bereits im Verkehr gewesene oder um junge Aktien handelt. Hinweis auf Abschnitt B 3.

b) Echte Verschmelzung

Die echte Verschmelzung im Sinn der §§ 233, 238 AktG wird gewöhnlich in der Weise durchgeführt, daß die aufnehmende Gesellschaft ihr Grundkapital um den zur Durchführung der Verschmelzung erforderlichen Betrag erhöht. Die jungen Aktien werden den Aktionären der übertragenden Gesellschaft zur Abgeltung ihrer Rechte aus den Aktien dieser Gesellschaft zugeteilt.

Die Verschmelzung kann ohne Erhöhung des Grundkapitals durchgeführt werden, soweit die übernehmende Gesellschaft eigene Aktien besitzt. Hinweis auf § 238 AktG. Es kann sich dabei um eigene bereits im Verkehr gewesene Aktien oder um Aktien aus einer früheren Kapitalerhöhung handeln, die die Gesellschaft auf Vorrat gehalten hat. Es ist auch bei der echten Verschmelzung steuerlich von Bedeutung, welche Art eigener Aktien die übernehmende Gesellschaft zur Durchführung der Verschmelzung ausgegeben hat.

Werden eigene bereits im Verkehr gewesene Aktien ausgegeben, dann handelt es sich bei der Verschmelzung um einen tauschähnlichen Vorgang. Es liegt nahe, die für die Behandlung der Tauschgeschäfte geltenden Grundsätze entsprechend anzuwenden. Dagegen bestehen keine Bedenken, soweit es sich um Verschmelzungen handelt, die vor Inkrafttreten des Aktiengesetzes vom 30. Januar 1937 durchgeführt worden sind.

Das Vermögen der übertragenden Gesellschaft ist in diesem Fall bei der übernehmenden Gesellschaft mit dem Teilwert der abgegebenen eigenen Aktien zu bewerten. Dieser Wert bildet den Anschaffungspreis für das einzuschmelzende Vermögen. Er ist auf die hereingekommenen Vermögensgegenstände zu verteilen. Ist die Summe der für die einzelnen Vermögensgegenstände anzusetzenden Werte größer als der Anschaffungspreis, dann sind die einzelnen Werte, abgesehen von feststehenden Geldkonten usw., entsprechend zu mindern. Erreicht der Gesamtwert der erworbenen Gegenstände den Anschaffungspreis nicht, ist aber der erworbene Betrieb diesen Preis wert, dann ist der Unterschied als Betriebsbestehenswert zu aktivieren. Bei der übernehmenden Gesellschaft ist ein Verschmelzungsgewinn entstanden, wenn der Teilwert der abgegebenen eigenen Aktien den Buchwert übersteigt.

Besteht das Entgelt aus jungen Aktien, dann fehlt es an tatsächlichen Anschaffungskosten für das hereingekommene Vermögen. Es sind in diesem Fall die mutmaßlichen Anschaffungskosten zu ermitteln. Sie bestehen, weil Leistung und Gegenleistung in der Regel gleichwertig sind, aus den Teilwerten der herein-

genommenen Vermögensgegenstände. Hinweis auf RStB 1934 S. 940 Nr 746, Gebhardt, DStZ 1936 Nr 40 S. 1145. Der Unterschied zwischen dem Teilwert des übernommenen Vermögens und dem Nennwert der jungen Aktien ist kein Gewinn oder Verlust. Es handelt sich um steuerfreies Aufgeld oder Abgeld.

Durch das Aktiengesetz vom 30. Januar 1937 ist die Verschmelzung neu geregelt worden. Es bestimmt vor allem, wie bei der übernehmenden Gesellschaft das Vermögen der zu verschmelzenden Gesellschaft zu bewerten ist. Hinweis auf § 242 AktG. Danach sind in der Handelsbilanz der übernehmenden Gesellschaft die letzten Buchwerte der einzuschmelzenden Vermögensgegenstände fortzuführen.

Diese Regelung ist im Steuerrecht entsprechend anzuwenden. Es macht dabei keinen Unterschied, ob als Entgelt für das einzuschmelzende Vermögen eigene bereits im Verkehr gewesene Aktien oder junge Aktien hingegeben werden. Die letzten steuerlichen Buchwerte bei der einzuschmelzenden Gesellschaft sind danach von der übernehmenden Gesellschaft fortzuführen. Übersteigt der Buchwert des hereingenommenen Vermögens den Buchwert der hingegebenen eigenen Aktien, dann hat die übernehmende Gesellschaft einen steuerpflichtigen Gewinn erzielt. Im umgekehrten Fall ist in der Regel kein Verlust anzuerkennen. Es ist davon auszugehen, daß die Verschmelzung keine Fehlmaßnahme darstellt. Der Unterschied ist als Betriebsbestehenswert zu aktivieren. Er darf aber im Gegensatz zu § 242 Absatz 2 AktG nicht zu Lasten des Gewinns abgeschrieben werden.

Besteht das Entgelt für das hereingenommene Vermögen aus jungen Aktien, dann ist der Unterschied zwischen dem Nennwert der jungen Aktien und dem Buchwert des hereingenommenen Vermögens steuerfreies Aufgeld oder Abgeld.

Werden eigene bereits im Verkehr gewesene Aktien und junge Aktien hingegeben, dann ist bei der übernehmenden Gesellschaft der Verschmelzungsgewinn in steuerpflichtigen Gewinn und steuerfreies Aufgeld aufzuteilen. Gegebenenfalls ist zu schätzen. Über Einzelheiten Hinweis auf Gebhardt im Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung Band I S. 264 Ziffer 13, Band 2 S. 219 Ziffer 5.

Diese Grundsätze sind auf Verschmelzungen in den Fällen der §§ 249 bis 252 AktG entsprechend anzuwenden. Es handelt sich um die Verschmelzung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einer Aktiengesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft auf Aktien und um die Verschmelzung einer bergrechtlichen Gewerkschaft mit einer Aktiengesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft auf Aktien.

Der Verschmelzungsgewinn der übertragenden Gesellschaft ist § 15 RStG gemäß zu ermitteln. Der Wert der für die Übertragung des Vermögens gewährten Gegenleistung ist mit dem Abwicklungs-Anfangsvermögen zu vergleichen. Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ergibt sich aus der Schlussbilanz des der Verschmelzung vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Wert der Gegenleistung umfaßt die Leistungen, die die übernehmende Gesellschaft zur Durchführung der Verschmelzung aufgewendet hat. Zur Gegenleistung gehört auch der Teilwert der bei der Verschmelzung untergegangenen eigenen Aktien der einzuschmelzenden Gesellschaft. Ihre Vernichtung mit der Einschmelzung der aufzunehmenden Gesellschaft ist als Teil der Anschaffungskosten und damit der Gegenleistung der aufnehmenden Gesellschaft anzusehen. Die Rechtslage ist dahin zu beurteilen, daß die aufnehmende Gesellschaft rechtlich alle Aktien der aufzunehmenden Gesellschaft zu erwerben hat, gleichgültig, in wessen Händen sie sich befinden.

Nur der Umstand, daß der auf die eigenen Aktien der aufzunehmenden Gesellschaft entfallende Teil der Gegenleistung wieder in das Vermögen der aufnehmenden Gesellschaft zurückfällt, entbindet die aufnehmende Gesellschaft von der tatsächlichen Hingabe des auf die eigenen Aktien der aufzunehmenden Gesellschaft entfallenden Teils der Gegenleistung. Trotz dieser technischen Vereinfachung ist aber auch für die im Besitz der aufzunehmenden Gesellschaft befindlichen eigenen Aktien rechnungsmäßig eine entsprechende Gegenleistung auszuwerfen." Hinweis auf Gebhardt, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung Band I S. 267 Ziffer 15.

c) Vermögensübertragung

Bei der echten Verschmelzung im Sinn der §§ 233, 238 AktG ist der steuerliche Buchwert des hereingenommenen Vermögens fortzuführen. Hinweis auf Abschnitt B 7b. Anders ist die Vermögensübertragung zu behandeln, die nicht unter die Verschmelzung fällt. Es handelt sich um die Übertragung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft gemäß § 255 AktG. Das Entgelt kann aus eigenen im Verkehr gewesenen Aktien oder aus jungen Aktien der erwerbenden Gesellschaft bestehen. In diesem Fall findet § 242 AktG keine Anwendung. Das übernommene Vermögen ist nach allgemeinen Grundsätzen zu bewerten. Besteht das Entgelt aus eigenen im Verkehr gewesenen Aktien, dann bildet nach den Grundsätzen des Tausches der Teilwert dieser Aktien den Anschaffungspreis für das übernommene Vermögen. Er ist auf die einzelnen Vermögensgegenstände angemessen zu verteilen. Hinweis auf RStB 1939 S. 949 Nr 948. Liegt der Teilwert über dem Buchwert der eigenen Aktien, dann hat die Gesellschaft einen steuerpflichtigen Gewinn erzielt.

Werden junge Aktien hingegeben, dann ist das übernommene Vermögen mit dem mutmaßlichen Anschaffungspreis zu bewerten; einen Anhalt dafür geben die Teilwerte der übernommenen Vermögensgegenstände. Gewinne und Verluste entstehen in diesem Fall nicht. Es handelt sich um Aufgeld oder Abgeld.

Die Grundsätze gelten entsprechend, wenn das Vermögen einer Einzelirma oder einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen dieser Gesellschaft eingebracht wird. In bestimmten Fällen können aber die letzten steuerlichen Buchwerte der übernommenen Vermögensgegenstände von der Kapitalgesellschaft fortgeführt werden. Hinweis auf RStB 1933 S. 999 Nr 771, 1934 S. 540 Nr 457, S. 838 Nr 744, 1936 S. 804 Nr 594.

9. Auflösung

Der Auflösungsgewinn ist § 14 RStG gemäß durch Vermögensvergleich zu ermitteln. Das zur Verteilung kommende Vermögen (Abwicklungs-Endvermögen) ist mit dem Vermögen am Schluß des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres (Abwicklungs-Anfangsvermögen) zu vergleichen.

Es ergibt sich die Frage, ob der Wert der eigenen Anteile der aufgelösten Kapitalgesellschaft bei der Ermittlung des Auflösungsgewinns zu berücksichtigen ist.

Eigene Anteile gehen bei der Auflösung der Gesellschaft unter. Sie sind wertlos geworden und müssen daher nach der älteren Rechtsprechung des RStG aus dem zur Verteilung kommenden Abwicklungs-Endvermögen ausgeschieden werden. Sie sind in der Abwicklungs-Schlussbilanz mit Null anzusetzen, weil diese nur die zu verteilenden Werte auszuweisen hat. Das Abwicklungs-Anfangsvermögen darf dagegen nicht um den Wert der eigenen Anteile gekürzt werden; denn damals hatten diese Anteile noch einen umsatzfähigen Wert. Dieser hat sich erst mit der Beendigung der Auflösung verflüchtigt.

Der Auflösungsgewinn mindert sich daher um den Wert der eigenen Anteile. Diese Gewinnminderung ist bisher auch steuerlich anerkannt worden. Hinweis auf RStBl 1930 S. 760 Nr 940, Band 43 S. 234 Nr 94.

Das Ergebnis ist unbefriedigend. Es ist nicht einzusehen, daß beim Besitz eigener Anteile der Auflösungsgewinn geringer ausfällt, als wenn keine eigenen Anteile vorhanden sind oder wenn die eigenen Anteile vor der Auflösung veräußert werden. Im letzteren Fall erhöht sich das Abwicklungs-Endvermögen um den Veräußerungserlös für diese Anteile. Die Gesellschaft hätte es, würde man der oben angegebenen Rechtsprechung folgen, auch in der Hand, die Höhe des Auflösungsgewinns nach Belieben zu bestimmen. Sie braucht nur eigene Anteile in Höhe des vermutlichen Auf-

lösungsgewinns zu kaufen und diese bis zur Beendigung der Auflösung zu behalten. Es würde dann kein Auflösungsgewinn entstehen.

Der RStB hat aus diesem Grund nunmehr entschieden, daß der Auflösungsgewinn durch den Wegfall der eigenen Anteile nicht verkürzt werden darf. Der durch die Auflösung einer Kapitalgesellschaft bedingte Untergang eigener Anteile ist ein gesellschaftsrechtlicher Vorgang, der das steuerliche Erfolgsergebnis nicht berührt. Der Auflösungsgewinn ist daher um den Wert der weggefallenen eigenen Anteile zu erhöhen. Dieser Grundsatz gilt entsprechend bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften. Hinweis auf RStBl 1939 S. 923 Nr 917, Mirre DStZ 1936 Nr 29 S. 829.

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

Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer)

Der Reichsminister der Finanzen hat im Erlaß vom 2. Oktober 1940 S 2907 — 76 III, der auch im Reichssteuerblatt abgedruckt werden wird, das folgende angeordnet:

„Der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) beträgt § 3 der Kriegswirtschaftsverordnung vom 4. September 1939 (RGBl I S. 1609) gemäß 50 v. H. der Einkommensteuer (Lohnsteuer). § 6 Absatz 2 der Ersten Durchführungsbestimmungen über den Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Erste EZDB) gemäß ist beim Lohnabzugsverfahren der Kriegszuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) so zu bemessen, daß dem Arbeitnehmer ein Arbeitslohn von mindestens 234 RM monatlich, 54 RM wöchentlich, 9 RM täglich oder 4,50 RM halbtäglich verbleibt. Übersteigt der Arbeitslohn diese Freigrenzen, so wird er durch den Kriegszuschlag in den unmittelbar anschließenden Lohnstufen in voller Höhe weggesteuert. Hinweis auf den Erlaß vom 16. September 1939 S 2320 A—25 III und die diesem beigefügte amtliche Tabelle für die Lohnsteuer und den Kriegszuschlag zur Lohnsteuer. Das bedeutet für den davon betroffenen Arbeitnehmer eine Härte. Ich bestimme zur Beseitigung dieser Härte das folgende:

Der Kriegszuschlag zur Lohnsteuer ist nur so hoch zu bemessen, daß dem Arbeitnehmer von dem Arbeitslohn, der die oben bezeichneten Freigrenzen übersteigt, ein Betrag von mindestens 50 v. H. verbleibt. § 6 Absatz 2 Satz 2 der Ersten EZDB bleibt unberührt. . . .

Die neue Regelung gilt erstmalig für den Kriegszuschlag zur Lohnsteuer, der für einen Lohnzahlungszeitraum einzubehalten ist, der nach dem 15. Oktober 1940 endet.“

Die Auswirkung dieser Anordnung ist aus Tabellen ersichtlich, die dem bezeichneten Erlaß beigefügt sind. Die Tabellen sind für monatliche, wöchentliche, tägliche und vierstündliche Lohnzahlungen aufgestellt. Die Tabellen umfassen die Lohnstufen Nr 13 bis 15 der Lohnsteuertabelle. Sie sind drucktechnisch so ausgestaltet, daß sie nach Abtrennen des Kopfes als Deckblatt zu den bisherigen Tabellen verwendet werden können. Der Erlaß und die Tabellen können von der Reichsdruckerei käuflich erworben werden. Oe.—

Ausreichung der Lohnsteuerkarten 1941 für Soldaten

Wehrmachtangehörige, die während des besonderen Einsatzes zur Wehrmacht einberufen sind, erhalten oft die Bezüge aus ihrem bisherigen Dienstverhältnis unberändert weitergezahlt. Andere Wehrmachtangehörige haben Anspruch auf Kriegsbesoldung nach der Zweiten Verordnung zum Einfaß-Wehrmachtgeblühnisgesetz vom 28. Februar 1940 (RGBl I S. 447). In beiden Fällen ist die Ausschreibung von Lohnsteuerkarten und die Vorlage dieser Lohnsteuerkarte beim Arbeitgeber erforderlich. Die Lohnsteuerkarten können nur ausgeschrieben werden, wenn die Arbeitnehmer anlässlich der Personenstandsaufnahme erfasst werden. Es ist dabei das folgende zu beachten:

Die Arbeitnehmer, die während des besonderen Einsatzes zur Wehrmacht einberufen worden sind, werden trotz ihrer Einberufung im Inland meist eine Wohnung (in der Regel ihre bisherige Wohnung) beibehalten haben. Diese Arbeitnehmer werden durch die Personenstandsaufnahme am 10. Oktober 1940 erfasst. Die Gemeindebehörden haben für sie Lohnsteuerkarten für 1941 auszuschriften. Hinweis auf § 165 Absatz 3 AO, § 7 EStDV.

Bei Arbeitnehmern, die nach ihrer Einberufung zur Wehrmacht tatsächlich keine Wohnung mehr im Inland haben,

wird in der Regel von der Annahme auszugehen sein, daß sie ihren bisherigen Wohnsitz beibehalten haben. Auch diese Arbeitnehmer sollen durch die Personenstandsaufnahme am 10. Oktober 1940 erfasst werden. Die Gemeindebehörden sollen für sie Lohnsteuerkarten für 1941 ausschreiben. Hinweis auf § 4 der Verordnung über die Auswertung der Personenstands- und Betriebsaufnahme vom 16. Mai 1935 (RStBl 1935 S. 769) und auf § 7 EStDV.

Es werden für die Arbeitnehmer, die während des besonderen Einsatzes zur Wehrmacht einberufen sind, tatsächlich oft keine Lohnsteuerkarten für 1941 ausgeschrieben werden. Das wird besonders in den Fällen des vorhergehenden Absatzes zutreffen. In der Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte durch einen solchen Arbeitnehmer ist grundsätzlich kein schuldhaftes Verhalten im Sinn des § 37 EStDV zu erblicken. Der Arbeitgeber ist berechtigt, in solchen Fällen die Lohnsteuer nach den Merkmalen der Lohnsteuerkarte für 1940 und, beim Fehlen auch dieser Lohnsteuerkarte, in entsprechender Anwendung des § 38 EStDV einzubehalten. Es ist dann der Familienstand lohnsteuerlich entscheidend, der dem Arbeitgeber bekannt ist. Oe.—

Gewerbesteuer bei Wiederaufnahme des Gewerbebetriebs nach Entlassung des Unternehmers aus dem Wehrdienst

Der Reichsminister der Finanzen und der Reichsminister des Innern haben durch gemeinsamen Erlaß vom 20. Dezember 1939, RStBl 1939 S. 1214, bestimmt, daß die Gewerbesteuerpflicht erlischt, wenn mit der Einziehung des Unternehmers der Betrieb tatsächlich eingestellt wird. Ein bölliges Aufhören jeder verbenden Tätigkeit wird insbesondere bei Handelsvertreten oder bei allein arbeitenden Handwerkern die Regel sein. Eine Abmeldung des Gewerbebetriebs ist nicht erforderlich.

In den letzten Monaten sind viele Soldaten, insbesondere Weltkriegsteilnehmer, entlassen oder langfristige beurlaubt worden. Sie müssen die Wiederaufnahme ihrer gewerblichen Tätigkeit der Gemeindebehörde anzeigen. Diese Wiederaufnahme ist gewerbesteuerlich als Neugründung eines Gewerbebetriebs zu behandeln. Für die Festsetzung des einheitlichen Steuerbeitrags ist als Gewerbebeitrag das mutmaßliche Ergebnis der ersten zwölf Monate des Gewerbebetriebs zu ermitteln (§ 10 Absätze 3 und 4 Gewerbebesteuergesetz). Wegen des Begriffs des „mutmaßlichen Ergebnisses“ sei auf das RStB-Urteil vom 17. Januar 1940, RStBl 1940 S. 514, hingewiesen. Danach ist als mutmaßliches Ergebnis nicht ein normales Betriebsergebnis zu verstehen, sondern ein Ergebnis, das der betreffende Gewerbebetrieb mutmaßlich in den ersten zwölf Monaten seines Bestehens erzielen wird. Liegt am Tag der Veranlagung oder vor Abschluß eines Rechtsmittelverfahrens ein Teiljahresergebnis (Abschluß für ein Kumpfwirtschaftsjahr) oder der tatsächliche Gewerbebeitrag für das erste volle Wirtschaftsjahr schon vor, so wird dieses Ergebnis in der Regel der Schätzung zur Herbeiführung einer gerechten Besteuerung zugrunde gelegt werden müssen. Für die Ermittlung des Gewerbebeitrags gilt § 27 der Dritten Gewerbebesteuerverordnung.

Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn die Einstellung und die Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit in das selbe Rechnungsjahr fallen, es sei denn, daß der Steuerpflichtige die Einstellung seines Gewerbebetriebs der Gemeinde nicht mitgeteilt hat. In diesen Fällen verbleibt es bei der laufenden Besteuerung. Oe.—