

Deutsche Steuer-Zeitung

und

Wirtschaftlicher Beobachter

Herausgeber Fritz Reinhardt

Jahrgang XXVIII

13. Mai 1939

Nummer 19

Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin W 35
Hauptschriftleitung: Dr. jur. Fritz Koppe, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin

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



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

Grundsätzliches aus dem Bilanzsteuerrecht

Von Ministerialrat Gebhardt, Berlin, Reichsfinanzministerium

Vortrag, gehalten auf der Fachwissenschaftlichen Tagung für Reichsfinanzbeamte der Ostmark
im Mai 1939 in Salzburg:

Inhalt:

1. Allgemeines über das Bilanzsteuerrecht,
2. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz,
3. Die steuerlichen Bilanzbeanstandungen,
4. Die stillen Rücklagen,
5. Gewinnverlagerung durch zu hohe Bewertungen,
6. Die verdeckten Gewinnausschüttungen und die sonstigen nicht abzugsfähigen Ausgaben,
7. Fortentwicklung des Bilanzsteuerrechts.

1. Allgemeines über das Bilanzsteuerrecht

Das Schwergewicht der kaufmännischen Buchführung liegt in der Feststellung des Jahresgewinns. Der Jahresgewinn hat auch für das Steueraufkommen eine überaus große Bedeutung, weil der Gewinn an der Spitze aller Steuerquellen steht. Leider haben Einkommensteuer und Körperschaftsteuer den Nachteil, daß sie der Steuerveranlagung viel Arbeit verursachen. Im Laufe der Zeit hat sich eine förmliche Wissenschaft um die Besteuerung des kaufmännischen Gewinns, das Bilanzsteuerrecht, herausgebildet. Das Eigenartige des Bilanzsteuerrechts besteht darin, daß es nur zum geringsten Teil in Paragraphen der Steuergesetze niedergelegt ist. Im Grund genommen sind es nur drei Paragraphen des Einkommensteuergesetzes, die das ganze Bilanzsteuerrecht darstellen, nämlich die §§ 4, 6 und 7. § 4 behandelt den Gewinnbegriff im allgemeinen, § 6 die Bewertung und die Wertabschreibung (Teilwert), § 7 die Absetzungen für Abnutzung. Alles weitere ergibt sich aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Die handelsrechtlichen Bestimmungen über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind ebenfalls dürftig. Aus dem Handelsgesetzbuch kommt nur § 40 in Betracht, der im allgemeinen die Bewertung der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zum Tageswert am Bilanztag vorschreibt, und

aus dem Aktiengesetz § 133, der im einzelnen für Aktiengesellschaften die oberen Grenzen für die Wertansätze in der Jahresbilanz festlegt. Von diesen wenigen Rechtsvorschriften abgesehen sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im kaufmännischen Gewohnheitsrecht und in der Rechtsprechung zu suchen.

Erste Voraussetzung für ein Zurechtfinden im Bilanzsteuerrecht ist die Beherrschung der kaufmännischen doppelten Buchführung. Mit gutem Grund legt daher die Reichsfinanzverwaltung so großes Gewicht auf eine Ausbildung der Beamten im Buchführungswesen. Jeder Anfänger auf dem Gebiet des Bilanzsteuerrechts ist dringend davor zu warnen, seinen Weg mit dem Nachschlagen von Entscheidungen zu beginnen. Nur eine gründliche Denkschulung in den Bahnen der kaufmännischen doppelten Buchführung vermittelt das für das Verständnis des Bilanzsteuerrechts erforderliche Unterscheidungsvermögen.

An Zweifelsfragen auf dem Gebiet des Bilanzsteuerrechts ist zuerst mit dem durch Buchführungsgesamtnisse geschärften gesunden Menschenverstand heranzugehen. Ist eine dem Rechtsgefühl entsprechende Lösung gefunden, dann ist es Zeit, nach einer Bestätigung in Erläuterungsbüchern oder in Entscheidungen zu suchen oder sich auf diesem Weg eines Besseren belehren zu lassen.

2. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Das Bilanzsteuerrecht verdankt seine Entstehung dem Kampf der Steuerbehörden um die Bilanzwahrheit. Und dieser Kampf muß auch weiterhin geführt werden, weil das deutsche Handelsrecht viel freier zu den stillen Rücklagen eingestellt ist als das Steuerrecht. Aber selbst wenn einmal Handels- und Steuerrecht völlig gleichlaufen würden, ginge es nicht ohne Kampf ab, weil auch die anerkanntesten Vorschriften nicht sicher davor sind, übertreten zu werden. Vorerst kann die nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufgestellte Bilanz nur in beschränktem Umfang für die Besteuerung verwertet werden. Trotzdem gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit für die Steuerbilanz.

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ist dahin zu verstehen, daß die Handelsbilanz insoweit als geeignete Grundlage für die Steuerveranlagung anzuerkennen ist, als sie den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften und den Grundsätzen ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung entspricht und steuerliche Bestimmungen nichts Abweichendes vorschreiben. Die steuerlichen Bestimmungen haben also für Zwecke der Besteuerung den Vorrang vor den handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften. Mit dieser einschränkenden Umschreibung kann und soll der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz aufrechterhalten bleiben. Es wäre ein Rückschritt, wollte man den Grundsatz überhaupt beiseiteschieben. Denn die Steuerbilanz und damit die Steuerveranlagung dürfen nicht völlig losgelöst werden von den wirklichen betrieblichen Vorgängen, die ihren Niederschlag in der Handelsbilanz finden. Auch wäre es für die Reichsfinanzverwaltung nicht vorteilhaft, wenn sie auf die Schutzwirkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes verzichten würde. Andererseits sind Übertreibungen in der Anwendung des Grundsatzes von Übel. Eine Übertreibung wäre es z. B., wollte man bei der Sanierung die für die Handelsbilanz übermäßig abgeschrieben Anlagewerte ohne weiteres zu steuerlichen Teilwerten stempeln. Für eine sowohl den Belangen der Reichsfinanzverwaltung als auch den Belangen der Steuerpflichtigen Rechnung tragende Handhabung des Grundsatzes bietet der neue Finanzplan ein bemerkenswertes Beispiel. § 22 Absatz 3 der ABGB bestimmt für die Abschreibungsfreiheit das Folgende:

„Die Sonderabschreibung ist steuerlich nur in der Höhe zulässig, in der sie in der Handelsbilanz vorgenommen wird. Diese Einschränkung gilt nicht, soweit die Buchwerte der abnutzbaren Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz höher sind als in der Handelsbilanz.“

Folglich gilt die Bindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz für die neue Bewertungsfreiheit nur soweit, als sich die abzuschreibenden Werte decken oder die Steuerbilanzwerte niedriger sind als die Handelsbilanzwerte.

Diese auf die besonderen Zwecke des neuen Finanzplans zugeschnittene Regelung darf allerdings nicht verallgemeinert werden für Fälle, die außerhalb des neuen Finanzplans liegen. So ist für die üblichen Absetzungen für Abnutzung bei ungleichen Werten in Handelsbilanz und Steuerbilanz nach der Rechtsprechung die für die Handelsbilanz geschätzte Nutzungsdauer maßgeblich, sofern sie auch steuerlich vertretbar ist.

Auf schwierige und zeitraubende Rechnungen stützen sich der Betriebsprüfer und der Veranlagungsbeamte bei der Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes im allgemeinen nicht einzulassen. Es muß nur in irgendeiner geeigneten Weise verhindert werden, daß der Steuerpflichtige besser wegkommt, indem er sich für die Steuerveranlagung ärmer macht, als er nach seinen Handelsbilanzen im Wirtschaftsleben auftritt.

3. Die steuerlichen Bilanzbeanstandungen

Wird die kaufmännische Buchführung oder die Bilanz für steuerliche Zwecke nachgeprüft, so ergibt sich regelmäßig eine Fülle von Beanstandungen. So zahlreich die einzelnen Beanstandungen auch sein mögen, lassen sie sich doch in zwei großen Gruppen unterbringen. Die Beanstandungen beziehen sich entweder auf Gewinnverlagerungen oder auf Gewinnausfälle.

Die Beanstandung der Gewinnverlagerungen bezweckt die Erfassung des Gewinns in dem für die Besteuerung vorgesehenen Zeitpunkt, nicht erst in einem späteren, aber auch nicht in einem früheren. Das Einkommensteuerrecht wird von dem Gedanken beherrscht, daß das Einkommen zu erfassen ist, das ein Steuerpflichtiger innerhalb des zu veranlagenden Wirtschaftsjahrs bezogen hat. Den Hauptfall der Gewinnverlagerungen stellen die stillen Rücklagen dar. Die Gewinnverlagerung besteht darin, daß der Gewinn eines Jahres durch eine steuerlich unzulässige Bildung stiller Rücklagen zunächst geschildert wird und erst in einem späteren Jahr bei der freiwilligen oder unfreiwilligen Auflösung der stillen Rücklagen wieder zum Vorschein kommt.

Das Gegenstück zu den stillen Rücklagen ist die Vorverlagerung von Gewinnen. Hier hat die Reichsfinanzverwaltung weniger die Vorverlagerung in Gewinnjahre als die in Verlustjahre zu beanstanden. Seit Wiedereinführung des Verlustausgleichs werden diese Beanstandungen seltener.

Im Gegensatz zur Beanstandung von Gewinnverlagerungen hat die Beanstandung von Gewinnausfällen Beträge zum Gegenstand, die ein für allemal für die Besteuerung verlorengehen, falls eine Beanstandung unterbleibt. Zu derartigen Gewinnausfällen können Entnahmen, verdeckte Gewinnausschüttungen und ähnliche nicht abzugsfähige Ausgaben führen.

Der grundlegende Unterschied zwischen den zwei Arten von Beanstandungen liegt in ihrem Gegenstand. Gewinnverlagerungen beziehen sich auf Werte, die im Betriebsvermögen, wenn auch wie die stillen Rücklagen in unsichtbarer Form, noch enthalten sind. Ge-

Winnaußfälle dagegen betreffen Werte, die das Betriebsvermögen bereits gewinnmindernd verlassen haben.

Diese Unterscheidung ist von Bedeutung für die Technik der Beanstandungen. Gewinnverlagerungen sind durch die Steuerbilanz richtigzustellen, weil das Betriebsvermögen in der Bilanz darzustellen ist. Dagegen sind Gewinnaussfälle durch Zurechnung zum Gewinn außerhalb der Bilanz richtigzustellen, weil die betreffenden Werte im Betriebsvermögen nicht mehr enthalten sind. Hält man sich vor Augen, daß die stillen Rücklagen nichts anderes als stilles Betriebsvermögen darstellen, so leuchtet es ein, daß dem Steuerpflichtigen die Beanstandung stiller Rücklagen in der Regel weniger Schwierigkeiten für die Steuernachzahlung verursacht als die Beanstandung verdeckter Gewinnausschüttungen. Denn bei den stillen Rücklagen sind die für die Steuernachzahlung erforderlichen Mittel noch im Betriebsvermögen vorhanden, während bei den verdeckten Gewinnausschüttungen die Steuernachzahlungen aus dem durch die verdeckten Gewinnausschüttungen verminderten Betriebsvermögen bestritten werden müssen.

Wird gegen die Regeln der Beanstandungstechnik verstoßen, so kann wohl für das Jahr der Beanstandung der steuerliche Gewinn richtig dargestellt werden, doch besteht die Gefahr späterer Unklarheiten oder Fehler. Z. B. haben früher, bevor es eine besondere Steuerbilanz gab, Steuerbeamte oft zu hohe Abschreibungen einfach dem Bilanzgewinn hinzugerechnet, ohne sich darum zu kümmern, daß der Steuerpflichtige dadurch späterer Abschreibungsmöglichkeiten verlustig geht. Abschreibungsbeanstandungen betreffen das vorhandene Betriebsvermögen und sind in der Steuerbilanz durchzuführen. Andererseits sollen endgültige Entnahmen und verdeckte Gewinnausschüttungen niemals durch Aufnahme eines Besitzpostens in die Bilanz, sondern durch außerbilanzmäßige Zurechnungen zum Gewinn erfasst werden. Sonst besteht die Gefahr, daß bei einem späteren Weglassen dieses für kommende Jahre seiner Berechtigung beraubten Besitzpostens der steuerliche Gewinn zu Unrecht geschmälert wird.

Für das Steueraufkommen sind beide Arten von Beanstandungen wichtig. Man darf für das Festhalten der Reichsfinanzverwaltung an der Beanstandung von Gewinnverlagerungen nicht verkennen, daß diese auch zu endgültigen Steuerausfällen führen können, wenn beispielsweise die Auflösung der zunächst steuerlich nicht erfaßten stillen Rücklagen in eine Reihe von Verlustjahren fällt oder wenn im Jahr der Auflösung ein niedrigerer Steuersatz anzuwenden ist. Auch verleitet das Vorhandensein steuerlich noch nicht erfaßter stiller Rücklagen dazu, ihre Verwirklichung solange wie möglich zu verhindern oder sie gar bei sich bietender Gelegenheit durch eine nicht ohne weiteres erkennbare Entnahme der Besteuerung überhaupt zu entziehen.

Die Betriebsprüfung und die Veranlagung haben bei der Behandlung von Gewinnverlagerungen eine freiere Hand als bei der Behandlung von Gewinnaussfällen. Bei der Beurteilung stiller Rücklagen handelt es sich oft um

Ermessens- oder Schätzungsfragen, z. B. bei der Bemessung von Abschreibungen oder bei der Bewertung von Forderungen. Grundsatz ist, daß gegenüber stillen Rücklagen Kleinlichkeit nicht am Platz ist. Größere Zurückhaltung ist jedoch bei Zugeständnissen auf dem Gebiet der Gewinnaussfälle geboten, weil sich die Gewinnaussfälle später nie mehr ausgleichen.

4. Die stillen Rücklagen

Im betriebswirtschaftlichen Schrifttum sind in der letzten Zeit Versuche unternommen worden, die Bezeichnung „Rücklagen“ den stillen Rücklagen zu verweigern und nur von stillen „Reserven“ zu sprechen im Gegensatz zu den offenen Rücklagen mit der Begründung, daß das Aktiengesetz nur die offenen Rücklagen meine, wenn es schlechthin von Rücklagen spreche. Diesen Bestrebungen ist schon mit Rücksicht auf die deutsche Sprache entgegenzutreten. Wenn Verwechslungsgefahr besteht, kann man von offenen Rücklagen und stillen Rücklagen sprechen. Das Wort „Reserve“ kann unbedenklich aus dem steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Sprachschatz gestrichen werden.

Die stillen Rücklagen, mit denen es die Finanzverwaltung zu tun hat, sind zweierlei Art.

Sie können steuerlich anerkannte oder steuerlich unzulässige stille Rücklagen sein.

a) Steuerlich anerkannte stille Rücklagen

Dem Steuerrecht mangelt es nicht an Verständnis für wirtschaftliche oder wirtschaftspolitische Zweckmäßigkeiten, die für eine Anerkennung stiller Rücklagen in besonders gelagerten Fällen sprechen.

Die größte Gruppe der steuerlich anerkannten stillen Rücklagen bilden die durch eine Werthöhung von selbst gewachsenen stillen Rücklagen.

Bei den abnutzbaren Wirtschaftsgütern des betrieblichen Anlagevermögens verwehrt § 6 Ziffer 1 EStG eine Auflösung der gewachsenen stillen Rücklagen, indem es eine Höherbewertung dieser Wirtschaftsgüter über den vorhergehenden Bilanzansatz hinaus nicht zuläßt (Grundsatz des Wertzusammenhangs nach Reinhardt). Das Handelsrecht kennt diese Beschränkung nicht.

Auf der Schulden Seite der Bilanz können Währungsschulden steuerlich gewollte stille Rücklagen enthalten, wenn die fremde Währung abgewertet worden oder sonstwie gesunken ist. Diese stillen Rücklagen dürfen für die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer bis zur Verwirklichung des Währungsgewinns (Rückzahlung oder Umwandlung der Währungsschuld) nicht durch eine niedrigere Bewertung der Schuld aufgelöst werden (Grundsatz der Nichtbesteuerung unverwirklichter Gewinne). Handelsrechtlich ist die Auflösung der stillen Rücklagen möglich; nur soll dieser noch nicht verwirklichte Währungsgewinn nach der heutigen betriebswirtschaftlichen Anschauung nicht für eine Gewinnausschüttung verwendet werden.

Außer diesen zwingend vorgeschriebenen von selbst gewachsenen stillen Rücklagen gibt es noch solche, deren Beibehaltung auf

einem freien Willensentschluß des Steuerpflichtigen beruht. Bei den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und bei den Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens darf der Steuerpflichtige die durch eine Wertsteigerung entstandene stille Rücklage beibehalten. Er darf aber auch § 16 Ziffer 2 EStG gemäß die stille Rücklage im Wege der Höherbewertung gegenüber dem Vorjahr bis zu den Anschaffungskosten als der oberen Bewertungsgrenze auflösen (Unterbrechung des Wertzusammenhangs). Doch ist eine derartige Höherbewertung nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz davon abhängig, daß auch die Handelsbilanz diese Höherbewertung aufweist.

Freiwillig sind auch die stillen Rücklagen, die bei der Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit für kurzlebige Wirtschaftsgüter oder der für die Ostmark gewährten Bewertungsfreiheit oder der Bewertungsfreiheit nach dem Neuen Finanzplan neu geschaffen werden.

Um eine freiwillige Schaffung steuerlich zulässiger stiller Rücklagen handelt es sich ferner, wenn öffentliche Zuschüsse sofort zu Abschreibungen auf die mit den Zuschüssen zu erstellenden Anlagen verwendet werden (RStBl. 1934 S. 42).

Selbst eine in mitte liegende Veräußerung des Wirtschaftsguts, an das die stille Rücklage gebunden ist, braucht nicht ausnahmslos die stille Rücklage zu beseitigen. So läßt es die Rechtsprechung zu, daß beim Tausch zweier Wirtschaftsgüter die mit dem abgegebenen Wirtschaftsgut verbundene stille Rücklage auf das eingetauschte Wirtschaftsgut übertragen wird, wenn das eingetauschte Wirtschaftsgut demselben wirtschaftlichen Zweck innerhalb des Unternehmens dient wie das im Tauschweg hingegabene Wirtschaftsgut. Ähnlich liegt es bei der Verschmelzung. Bekommt ein Unternehmen für die Eingabe von Aktien einer zu verschmelzenden Gesellschaft Aktien der aufnehmenden Gesellschaft, so darf die in der Bewertung der weggegebenen Aktien liegende stille Rücklage auf die neuen Aktien übertragen werden.

Gleicht einem Unternehmen im Fall eines Brandes oder einer Enteignung eine Entschädigung zu, die zur Beschaffung eines Ersatzgegenstandes verwendet wird, so darf die mit dem verlorengegangenen Wirtschaftsgut verbundene stille Rücklage gleichfalls auf den Ersatzgegenstand übertragen werden (RStBl. 1938 S. 964).

Daß es sich in all diesen Fällen nicht um eine Steuerbefreiung, sondern um einen Steueraufschub infolge einer erlaubten Gewinnverlagerung handelt, zeigt sich spätestens bei einer Veräußerung der niedrig bewerteten Wirtschaftsgüter. Die stillen Rücklagen kommen dann zum Vorschein und unterliegen dann regelmäßig der Gewinnbesteuerung.

Für die Unternehmer der Ostmark bietet sich in der Reichsmarkeröffnungsbilanz eine günstige Gelegenheit, steuerlich zulässige stille Rücklagen steuerfrei aufzulösen, weil die Reichsmarkeröffnungsbilanz dem Grundsatz des

Bilanzzusammenhangs (Nämligkeit von Schlußbilanz und nachfolgender Anfangsbilanz) und damit den Wirkungen der Bilanzzweischneidigkeit (Stetigkeit der Gewinnerfassung) nicht unterworfen ist.

b) Steuerlich unzulässige stille Rücklagen

Soweit das Steuerrecht stille Rücklagen nicht ausdrücklich gestattet, sind sie unzulässig.

Steuerlich unzulässige stille Rücklagen können auf der Besitzseite und auf der Schuldenseite der Bilanz vorkommen.

Auf der Besitzseite führen zu hohe Abschreibungen für Abnutzung, zu hohe Wertabschreibungen, Nichtaktivierung von Anschaffungen und sonstige Unterbewertungen, Verhinderung von Gewinnverwirklichungen, Weglassen von Forderungen an die kommende Geschäftszeit zu steuerlich unzulässigen stillen Rücklagen.

Auf der Schuldenseite entstehen unzulässige stille Rücklagen durch den Ansatz nicht bestehender oder zu hoher Schulden und Rückstellungen oder durch bilanzmäßige Beibehaltung weggefallener Schulden und überflüssig gewordener Rückstellungen.

Beispiele:

Zu hohe Abschreibungen für Abnutzung

Ein Steuerpflichtiger hat jahrelang bei Maschinen zu hohe Abnutzungsbeträge abgesetzt. Die Veranlagungen sind rechtskräftig. Neue Tatsachen, die ein erneutes Aufrollen der alten Veranlagungen rechtfertigen würden, liegen nicht vor.

Frage: Muß sich das Finanzamt mit dem zu niedrigen Wert abfinden oder kann es den richtigen Wert in die Steuerbilanz einsetzen oder darf es dem Steuerpflichtigen weitere Abschreibungen solange verweigern, bis der richtige Wert der Anlagen erreicht ist?

Antwort: Würde das Finanzamt den richtigen Wert in die Steuerbilanz einsetzen, so würde es gegen den Grundsatz des Wertzusammenhangs (Verbot der Höherbewertung) verstoßen. Andererseits darf das Finanzamt für das zu veranlagende Wirtschaftsjahr nicht die Abschreibungen gänzlich verweigern, weil auch in jedem Wirtschaftsjahr ein Wertverzehr eintritt und den Jahreserfolg beeinträchtigt. Die richtige Lösung ist die folgende: Die Abnutzungsabschreibungen werden von nun an in der Weise berechnet, daß die Abschreibung des noch vorhandenen Restwerts auf die Restnutzungsdauer gleichmäßig verteilt wird (RStBl. 1938 S. 770). Dadurch verringern sich die jährlichen Abschreibungen im Vergleich zu früher. Diese Lösung hat allerdings den Nachteil, daß sich Handelsbilanzwert und Steuerbilanzwert der Maschinen bis zum Ende der Nutzungsdauer nie mehr decken, es sei denn, daß der Steuerpflichtige seine handelsrechtliche Bewertung der steuerlichen Bewertung angleicht. In Zukunft bietet aber die Bewertungsfreiheit nach dem neuen Finanzplan Gelegenheit, ohne Änderung der Handelsbilanz beide Bewertungen gleich zu gestalten, indem die steuerliche Bewertung der Bewertung in der Handelsbilanz angeglichen wird.

Eine etwaige Wertsteigerung (durch Steigen der Wiederbeschaffungskosten) und ein damit verbundenes Anwachsen stiller Rücklagen steht der Vornahme von Absetzungen für Abnutzung nicht entgegen. Die Absetzungen für Abnutzung müssen auch dann vorgenommen werden, wenn feststeht, daß der Teilwert eines Wirtschaftsguts in dem in Betracht kommenden Jahr gleichgeblieben oder sogar gestiegen ist (RStBl. 1939 S. 66).

Zu hohe Wertabreibungen

Ein Steuerpflichtiger hat am 31. Dezember 1938 300 000 RM Forderungen. Davon stammen 100 000 RM aus dem Vorjahr und 200 000 RM aus 1938. Das Deltredere beträgt in der Handelsbilanz 30 000 RM, also 10 v. H. Das Finanzamt beanstandet erstmals in der Veranlagung für 1938 die Höhe des Deltredere. 5 v. H. seien ausreichend.

Frage: Darf das Finanzamt das Deltredere auf 15000 RM kürzen?

Antwort: Das Deltredere ist eine mittelbare Abschreibung der Forderungen auf den niedrigeren Teilwert (keine Rückstellung; Rückstellungen sind für ungewisse Schulden bestimmt — § 131 AktG). Der Kaufmann kann sich gegenüber der Beanstandung des zu hohen Deltredere auf den Grundsatz des Wertzusammenhangs nur insoweit berufen, als sich das Deltredere auf alte, d. h. schon aus dem Vorjahr übernommene Forderungen bezieht. Hat das Finanzamt seinerzeit die Bewertung dieser alten Forderungen gebilligt, so kann der Steuerpflichtige die in den Forderungen stehende stille Rücklage für die folgenden Jahre bis zum Erlöschen der Forderung beibehalten. Jedoch kann er nicht verlangen, daß das zu hohe Deltredere auch auf die in den folgenden Jahren neu hinzugekommenen Forderungen ausgedehnt wird. Für die neu hinzugekommenen Forderungen ist das Deltredere unabhängig von dem bisherigen Deltredere neu zu bemessen (RStBl. 1938 S. 1106). Das Deltredere hat im Beispiel zu betragen (10 v. H. von 100 000 + 5 v. H. von 200 000 =) 20 000 RM.

Unterbewertung von Waren

Ein Steuerpflichtiger setzt sein Warenlager jährlich ein paarmal um. Er pflegt am Schluß jedes Jahres 10 v. H. vom Anschaffungswert der Waren abzuschlagen. Das Finanzamt will für 1938 den Abschlag nicht mehr gestatten.

Frage: Kann der Steuerpflichtige mit Erfolg einwenden, daß die im Warenlager stehende stille Rücklage auf die seit Jahren geübte Bewertungsweise zurückzuführen sei und daß nach dem Grundsatz des Wertzusammenhangs nicht mit einem Mal ein Gewinn erfasst werden dürfe, der im betreffenden Jahr nicht verdient worden sei? Kann der Steuerpflichtige hilfsweise verlangen, daß die Anfangsbewertung der Waren entsprechend erhöht wird, damit die Gewinnerhöhung wieder ausgeglichen wird?

Antwort: Die Unterbewertung der Waren im Vorjahr war eine stille Rücklage. Stille Rück-

lagen sind dazu bestimmt, mit der Veräußerung des unterbewerteten Wirtschaftsguts gewinnerhöhend aufgelöst zu werden. Dies ist mit der Veräußerung der Waren geschehen. Es darf nicht durch eine neuerliche Unterbewertung des Warenbestands eine neue stille Rücklage gebildet werden. Der Grundsatz des Wertzusammenhangs (Fortführung der Werte) bezieht sich nur auf Wirtschaftsgüter, die schon am Schluß des Vorjahrs vorhanden gewesen sind. Voraussetzung für die Anwendung dieses Grundsatzes ist also die Nämlichkeit der zu bewertenden Wirtschaftsgüter. Bei Waren, die wie im Beispiel ein paarmal im Jahr umgeschlagen werden, fehlt es an der Nämlichkeit. Daher müssen die im Lauf des Wirtschaftsjahres neu angeschafften Waren richtig, d. h. ohne Bildung einer neuen stillen Rücklage bewertet werden. Eine Höherbewertung des Anfangsbestands der Waren ist nach dem Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs nicht möglich (Nämlichkeit der Schlußbilanz eines Jahres mit der Anfangsbilanz des nächsten Jahres). Hinweis auf die Entscheidung RStBl. 1936 S. 849. Eine Erhöhung des Wertansatzes für den Warenbestand kann notwendig werden, wenn bisher die Fertigungsgemeinkosten bei der Bewertung unberücksichtigt geblieben sind. Der Reichsfinanzhof hat ausgesprochen (RStBl. 1939 S. 321), daß entgegen der bisherigen Rechtsanschauung ein Zwang zur Berücksichtigung der Fertigungsgemeinkosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten besteht. Er hat nur für den Übergang zugestanden, daß die Wertansätze bis zur Schlußbilanz für 1934 zurück berichtigt werden dürfen. Die entsprechenden Steuern sind nachzuzahlen.

Verhinderung der Gewinnverwirklichung

Um die Schaffung stiller Rücklagen durch Verhinderung der Gewinnverwirklichung handelt es sich, wenn bei Tauschgeschäften der Veräußerungsgewinn nicht ausgewiesen wird, der in dem höheren Teilwert des hingegebenen Gegenstands gegenüber dem bisherigen Buchwert liegt, oder wenn beim Verkauf weitgehend abgeschriebener Maschinen der über dem Buchwert liegende Verkaufspreis als Erlös auf dem Maschinenkonto (Maschinenkonto gibt Rechnung) verbucht und der Überschuß des Maschinenkontos fälschlicherweise einfach als Wert des restlichen Maschinenbestands aktiviert wird. Richtigerweise muß auf dem Maschinenkonto der beim Verkauf über den Buchwert hinaus erzielte Erlös als Gewinn ausgewiesen werden. Ein weiteres Beispiel eines unzulässigerweise verhinderten Gewinnausweises kann vorliegen, wenn bei Bauten, die sich auf mehrere Jahre erstrecken, eine Zwischenabrechnung, die eine Ermittlung der bisherigen Gewinne ermöglichen würde, unterlassen wird (Hinweis auf Reinhardt, „Münchener Grundsätze für die Betriebsprüfung“, Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Band 2 S. 20).

Die Bildung stiller Rücklagen durch Ansatz nicht oder nicht mehr bestehender Schulden oder durch zu hohen Ansatz von Schulden greift auch nach der handelsrechtlichen

Auffassung in das Gebiet der Bilanzfälschung über. Diese Art von stillen Rücklagen ist also handelsrechtlich wie steuerrechtlich in gleicher Weise unzulässig.

Zu den Schulden zählen auch die Rückstellungen. Rückstellungen sind für ungewisse Schulden zu bilden (§ 131 AktG). In der kaufmännischen Übung und im betriebswirtschaftlichen Sprachgebrauch wird der Unterschied zwischen Rückstellungen und Rücklagen meistens nicht streng genug gezogen. Rücklagen sind Teile des Eigenkapitals, Rückstellungen für ungewisse Schulden Teile des Fremdkapitals. Eine störende Verwischung der Grenzen hat leider das Aktiengesetz gebracht, das im § 131 bestimmt, daß die Rücklagen bereits in der Jahresbilanz vor dem Ausweis des Gewinns zu bilden sind. Vor dem Aktiengesetz war die Bildung von Rücklagen schon äußerlich ein Vorgang der Gewinnverwendung. Heute weist die Jahresbilanz den bereits um die neugebildeten Rücklagen gekürzten Gewinn aus. Für die Rückstellungen ist dasselbe vorgeschrieben. Bei den Rückstellungen ist dies aber selbstverständlich, weil sie kein Teil des Reingewinns, sondern echte, wenn auch ungewisse Schulden sind. Im Gegensatz dazu sind Rücklagen Abspaltungen des Reingewinns. Wenn die Rücklagen eine ihre Natur verbergende Bezeichnung tragen, wie dies oft der Fall ist, sieht man es dem in der Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn nicht mehr an, ob er den ungeteilten Reingewinn oder den um die Abspaltung der Rücklagen gekürzten Gewinn darstellt. Siehe man die Rücklagen als Rückstellungen gelten, so hätte man es bei der betreffenden Rücklage mit einer steuerlich unzulässigen stillen, weil nicht erkennbaren Rücklage zu tun, genau so wie bei einer vertauschten Schuld.

5. Gewinnverlagerung durch zu hohe Bewertungen

Das Gegenstück zu den stillen Rücklagen bilden die Wertverluste, die in der Bilanz noch nicht berücksichtigt sind. Derartige zu hohe Bewertungen können sich ergeben durch Unterlassen notwendiger Abschreibungen (z. B. in Verlustjahren), um sie zu einem günstigeren Zeitpunkt (in Gewinnjahren) nachzuholen. Handelsrechtlich besteht kein Zweifel, daß der Kaufmann jederzeit zur richtigen Bewertung übergehen, also Abschreibungen nachholen kann. Steuerlich wird der Nachholung von Abschreibungen für Abnutzung vom Reichsfinanzhof eine gewinnmindernde Wirkung versagt, wenn früher Abschreibungen absichtlich trotz besserer Einsicht unterlassen worden sind. Es ist noch nicht zu übersehen, ob diese Rechtsprechung Bestand haben wird, weil sie nämlich den Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs durchbricht. Der Reichsfinanzhof will nämlich die früher unterlassenen Abschreibungen im Jahr der Nachholung dadurch ihrer gewinnmindernden Wirkung entkleiden, daß er die Abschreibungen an den Werten der Anfangsbilanz fürzt, ohne die vorhergehenden Schlussbilanzen zu berücksichtigen. Es sind schon gewichtige Stimmen laut geworden, die den Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs für stärker halten als den Grundsatz, daß Ab-

schreibungen nicht mit steuermindernder Wirkung nachgeholt werden dürfen.

Daß unterlassene Abschreibungen nicht nachgeholt werden dürfen, läßt sich schon eher hören. Denn bisher ist ein Zwang, derartige Rückstellungen überhaupt zu bilden, noch nicht allgemein anerkannt worden.

Erlaubte Überbewertungen können bei den zum betrieblichen Anlagevermögen zählenden Grundstücken und Gebäuden, Maschinen, Werkzeugen, Betriebs- und Geschäftsausstattungen vorkommen. Hier hat der Kaufmann handelsrechtlich nach § 133 AktG und auch steuerlich ein Wahlrecht, wann er zum niedrigeren Teilwert übergehen will. Voraussetzung ist nur, daß der Unternehmer laufend die erforderlichen Abnutzungsabhebungen vornimmt und auch früher vorgenommen hat (RStB. 1938 S. 1123). Der Betriebsprüfer kann also nicht verlangen, daß der Kaufmann in Verlustjahren für ein Fabrikgebäude den niedrigeren Teilwert ansetzt. Der Kaufmann kann sich diese Abschreibung für Gewinnjahre aufsparen. Beim Umlaufvermögen hat der Kaufmann handelsrechtlich und steuerlich dieses Wahlrecht nicht. Er muß den niedrigeren Teilwert ansetzen. Bei Rechtsgütern, wie Patenten, bei Beteiligungen und Wertpapieren sind handelsrechtlich und steuerlich die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für den Zeitpunkt einer gebotenen niedrigeren Bewertung maßgebend.

6. Die verdeckten Gewinnausschüttungen und die sonstigen nicht abzugsfähigen Ausgaben

Derartige Ausschüttungen führen zu Gewinnausfällen.

Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Entnahmen sind ihrem Wesen nach ein und dasselbe, nämlich eine Vorwegnahme von Gewinn unter dem Deckmantel von Betriebsausgaben oder von Vermögensumschichtungen (Handbuch der steuerlichen Betriebsprüfung, Band 2 S. 129). Diese verdeckten Gewinnausschüttungen oder Entnahmen können bei jedem Unternehmen vorkommen. Jedoch werden lediglich die Entnahmen bei körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen als verdeckte Gewinnausschüttungen bezeichnet. Dem Wesen nach sind aber die steuerlich zu beanstandenden Gewinnminderungen oder Gewinnausfälle bei Einzelfirmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften die gleichen.

Das Begriffliche der verdeckten Gewinnausschüttungen besteht darin, daß den Gesellschaftern in einer nicht als Gewinnausschüttung auftretenden Form Vorteile aus dem Unternehmen zugehen, die das Unternehmen Dritten, dem Unternehmen fremd gegenüberstehenden Personen, nicht einräumen würde.

In der Hauptsache kommen vier Arten von Rechtsvorgängen in Betracht, mit denen verdeckte Gewinnausschüttungen verbunden zu werden pflegen, nämlich Kauf- und Tauschgeschäfte mit überhöhten Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter, Darlehnsgeschäfte, bei denen in Wirklichkeit eine Kapitalzuwendung an die Gesellschafter beabsichtigt ist, ferner Vergütungen für Leistungen und sonstige Entschädigungen, die einem Fremden nicht in dieser

Söhne gewährt werden würden, und schließlich Finanzmaßnahmen wie Freiaktien oder Kapitalrückzahlungen an Stelle von offenen Gewinnausschüttungen. Werden durch derartige Geschäfte die Gewinne der Gesellschaft geschmälert, so sind die betreffenden Beträge außerhalb der Bilanz dem Gewinn wieder zuzurechnen. Der empfangende Gesellschafter hat die ihm zugeflossenen Vorteile als Einkommen zu versteuern.

Außer den verdeckten Gewinnausschüttungen gibt es noch weitere nicht abzugsfähige Ausgabenposten, die als Gewinnausschüttungen außerhalb der Bilanz dem Gewinn zugeschlagen werden müssen. Dazu gehören vor allem die Spenden. Bei den persönlich steuerpflichtigen Einkommensbeziehern handelt es sich hierbei um „Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“ (§ 12 Ziffer 2 EStG). Bei den Körperschaften versagt diese Umschreibung, weil es bei einer juristischen Person keine Aufwendungen für die Lebenshaltung gibt. Für die Kapitalgesellschaften sind Spenden die „Ausgaben zu gemeinnützigen, mildtätigen, kirchlichen und ähnlichen Zwecken“ (§ 12 Ziffer 4 KStG). — Der innere Grund für die Nichtabzugsfähigkeit der Spenden liegt darin, daß im Fall der Zulassung des Abzugs das Reich einen Teil der Spende in Höhe des eintretenden Steuerausfalls tragen würde. Die Steuerersparnis käme dem Spender zugute mit der Folge, daß nicht die volle Spende, sondern nur ein Teil davon zu seinen Lasten ginge.

Ähnlich wie bei den Spenden liegen die Verhältnisse bei den Strafen. Kriminelle und neuerdings

auch Ordnungsstrafen sind nicht abzugsfähig. Dasselbe gilt von Schmiegeldern.

7. Fortentwicklung des Bilanzsteuerrechts

Das Bilanzsteuerrecht ist nichts Fertiges, die Grundsätze des Bilanzsteuerrechts sind nichts Starres. Auf keinem Gebiet ist es notwendiger, sich an die Auslegungsregeln des § 1 StAnpG zu halten, als auf dem Gebiet des Bilanzsteuerrechts. Nichts ist die nationalsozialistische Weltanschauung (§ 1 Absatz 1 StAnpG), die es bedingt, daß vor allem dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung entsprochen wird. Es hat seinen guten Grund, daß sich der Gesetzgeber sowohl auf dem Gebiet des Handelsrechts als auch auf dem Gebiet des Steuerrechts auf nur ganz wenige Bestimmungen beschränkt hat. Es wäre gar nicht möglich, in einem Gesetz, das ja sofort mit seinem Entstehen schon ein Geistesprodukt der Vergangenheit ist, alle kommenden Entwicklungsmöglichkeiten und Entwicklungsnotwendigkeiten im voraus zu regeln. Auf der Grundlage des Gesetzes hat sich erst das Recht zu entwickeln. Die sich dabei herauschälenden Rechtsgrundsätze können auch nicht mehr geben als die große Linie. Sie bilden sozusagen das Grobzeug, das bei der Bearbeitung des einzelnen Falls durch ein auf den vorliegenden Tatbestand abgestimmtes feineres Handwerkszeug ausgewechselt werden muß. In die Hand des Finanzbeamten ist dabei eine große Verantwortung gelegt. Er hat die Möglichkeit zu schöpferischer Arbeit, weil er mitarbeiten kann und soll an der gesunden Fortentwicklung des Deutschen Steuerrechts.

Unternehmergemeinschaften und Mitunternehmerschaft

Von Regierungsrat Dr. Dr. Lenski, Lehrer an der Reichsfinanzschule Ilmenau

Inhalt:

1. Einführung,
2. Offene Handelsgesellschaften,
3. Kommanditgesellschaften,
4. Gesellschaften des bürgerlichen Rechts,

5. Reedereien und Erbgemeinschaften,
6. Beginn und Ende von Personengesellschaften,
7. Begriff der Mitunternehmerschaft.

1. Einführung

Die Personengesellschaften stehen rechtlich zwischen den Rechtspersonen und den natürlichen Personen. Personengesellschaften sind bürgerlich-rechtlich keine selbständigen Rechtssubjekte. Träger des Vermögens, der Rechte und Pflichten sind die einzelnen Gesellschafter, nicht die Gesellschaft als solche. Die Gesellschafter haben aber keine genau abgegrenzten Eigentumsanteile an den einzelnen Vermögensgegenständen, sondern sie besitzen das Vermögen der Gesellschaft gemeinschaftlich. Wegen dieses gemeinschaftlichen Besitzes der Wirtschaftsgüter sagt man auch, den Gesellschaftern gehören die Vermögensgegenstände der Gesellschaft „zur gesamten Hand“. Man bezeichnet deshalb die Personenvereinigungen, bei denen die Mitglieder gemeinschaftlich Träger des Vermögens sind, im bürgerlichen Recht als Gesamthandsgemeinschaften.

Von den Gesamthandsgemeinschaften ist die allgemeine Gütergemeinschaft mit ihren Abarten im

Steuerrecht wegen der Zusammenveranlagung der Ehegatten ohne praktische Bedeutung. Erbgemeinschaften betreiben nur selten und dann regelmäßig nur vorübergehend ein gewerbliches Unternehmen. Sie kommen deshalb auf dem Gebiet der gewerblichen Einkünfte verhältnismäßig wenig vor. Die übrigen vier Gesamthandsgemeinschaften sind zum Teil grundsätzlich, zum Teil sehr oft gewerbetreibende. Es handelt sich bei diesen Gesamthandsgemeinschaften um die Offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft, die Partenreederei und die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Man bezeichnet diese vier Gesamthandsgemeinschaften im Steuerrecht als Personengesellschaften oder als Unternehmergemeinschaften.

Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften sind grundsätzlich Vollaufleute und erzielen deshalb gewerbliche Einkünfte. Reedereien (Partenreedereien) entfalten ihrer Natur nach ebenfalls regelmäßig eine ge-

werbliche Tätigkeit. Bei Gesellschaften des bürgerlichen Rechts ist dagegen im Einzelfall zu untersuchen, ob sie einen Gewerbebetrieb unterhalten oder nicht. Nur wenn sie gewerblich tätig werden, sind bürgerlich-rechtliche Gesellschaften Unternehmergemeinschaften im Sinn des § 15 EStG.

Die Personengesellschaften werden im Einkommensteuerrecht entsprechend den Bestimmungen des bürgerlichen Rechts nicht als selbständige Rechtspersonen behandelt, sondern man sieht die Gesellschafter als gemeinschaftliche Träger und Besitzer des Unternehmens, als Mitunternehmer an. Bei den Personengesellschaften sind deshalb die beteiligten Gesellschafter und nicht die Gesellschaft Steuersubjekt. Die Gesellschaften müssen infolgedessen den Gewinn der Gesellschaft unmittelbar als Gewerbetreibende nach dem Einkommensteuergesetz versteuern. Aus dieser rechtlichen Behandlung ergeben sich viele Zweifelsfragen besonders für die Gewinnverteilung bei Personengesellschaften und beim Eintritt und Ausscheiden von Gesellschaftern.

2. Offene Handelsgesellschaften

Eine Offene Handelsgesellschaft (OHG) ist § 105 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs gemäß eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet ist und bei der bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist. Die unbeschränkte Haftung der Gesellschafter ist nur im Außenverhältnis, also gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft, unabänderlich. Im Innenverhältnis, also im Verhältnis der Gesellschafter zueinander, kann die Haftung der einzelnen Gesellschafter beschränkt sein. Es können z. B. Gesellschafter einer OHG einem Mitgesellschafter gewährleisten, daß er für etwaige Verluste aus bestimmten Geschäftsvorfällen im Innenverhältnis keine Haftung tragen soll. Treten Verluste aus diesen Geschäftsvorfällen ein, dann haftet zwar der Mitgesellschafter den Vertragsgegnern der OHG für ihre Forderungen aus diesen Geschäftsvorgängen. Er kann aber von den anderen Gesellschaftern vollen Ersatz seiner etwaigen Aufwendungen auf Grund derjenigen Geschäftsvorfälle beanspruchen, für die er im Innenverhältnis nicht haften sollte. Auf jeden Fall kann er auf Grund der Haftungsvereinbarung verlangen, daß Verluste aus den bestimmten Geschäftsvorgängen seinen Gewinnanteil nicht mindern, sondern daß diese Verluste allein von den anderen Gesellschaftern getragen werden.

Jede OHG ist verpflichtet, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen. Die Eintragung ins Handelsregister ist für das Entstehen der OHG aber nicht von Bedeutung.

Eine OHG liegt nach Handelsrecht nur vor, wenn die Gesellschaft ein Handelsgewerbe betreibt. Es muß sich dabei um ein volkaufmännisches Unternehmen handeln. Betreibt eine Gesellschaft nur ein minderkaufmännisches Unternehmen oder beschäftigt sie sich ausschließlich mit Landwirtschaft oder mit der Verwaltung von Vermögen, so ist die Gesellschaft nach handelsrechtlichen Grundsätzen keine OHG. Auch im

Steuerrecht wird eine solche Gesellschaft nicht als OHG behandelt. Ist eine Gesellschaft dieser Art trotzdem als OHG ins Handelsregister eingetragen worden, so ist diese unzulässige Eintragung steuerrechtlich ohne Bedeutung.

Eine Gesellschaft, die einen minderkaufmännischen Gewerbebetrieb unterhält, ist aber als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts als Unternehmergemeinschaft im Sinn des § 15 EStG zu behandeln. Für solche Gesellschaften des bürgerlichen Rechts sind die steuerlichen Rechtsfragen in gleicher Weise zu entscheiden wie für OHG. Im Steuerrecht besteht deshalb zwischen OHG mit volkaufmännischen Unternehmen und solchen mit minderkaufmännischen Unternehmen praktisch kein Unterschied. Für Gesellschaften, die überhaupt keinen Gewerbebetrieb unterhalten, ist aber der Umstand, daß sie deswegen nicht als OHG angesehen werden können, von erheblicher Bedeutung.

Offene Handelsgesellschaften können grundsätzlich nur gewerbliche Einkünfte haben. Betreibt eine OHG neben ihrem Handelsgewerbe eine Landwirtschaft oder befaßt sie sich nebenbei mit der Vermietung von Grundbesitz oder der Verwaltung von Kapitalvermögen, so gehören auch die Einkünfte daraus zu den gewerblichen Einkünften. Dieser Grundsatz wirkt sich besonders bei der Gewerbesteuer aus. Der RStG hat den erwähnten Grundsatz im Urteil vom 7. Februar 1934 VIA 933/32, RStBl. 1934 S. 566 in folgender Weise wiedergegeben:

Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften können „einkommensteuerrechtlich nur gewerbliches Einkommen (jetzt: Einkünfte) haben, und ihr Betriebsgewinn ist grundsätzlich . . . durch Vergleich ihres Betriebsvermögens am Ende des Steuerabschnitts mit dem Stande vom Schluß des vorhergehenden Steuerabschnitts zu ermitteln. Ihr gesamtes Vermögen ist Betriebsvermögen“.

Hat eine Gesellschaft keinen Gewerbebetrieb, sondern betreibt sie nur eine Landwirtschaft, so ist sie, wie oben ausgeführt, nicht als OHG zu behandeln, auch wenn sie als OHG ins Handelsregister eingetragen ist. Die (unzulässige) Eintragung ins Handelsregister ist unbeachtlich. Eine solche Gesellschaft ist auch handelsrechtlich keine OHG, weil es an einer wesentlichen Voraussetzung, dem Betrieb eines Handelsgewerbes, fehlt. Fälle dieser Art sind verhältnismäßig selten und werden hauptsächlich dann vorkommen, wenn die Frage zweifelhaft sein kann, ob Gewerbebetrieb oder Landwirtschaft vorliegt. Das könnte z. B. bei Saatzuchtbetrieben möglich sein, bei denen nicht nur eigene, sondern auch hinzugekaufte fremde Erzeugnisse veräußert werden.

Die Einkünfte einer Gesellschaft mit ausschließlich landwirtschaftlichem Betrieb sind nicht gewerbliche, sondern landwirtschaftliche Einkünfte. Hinweis auf die RStG-Urteile vom 15. Februar 1933 VIA 230/32, RStBl. 1933 S. 778 und vom 31. Oktober 1934 VIA 601/34, RStBl. 1935 S. 773.

Diese Rechtsauffassung wirkt sich dahin aus, daß die Einkünfte in solchen Fällen nicht der Gewinnerbesteuerung unterliegen, und daß die Gesellschafter für ihren Gewinnanteil aus der Beteiligung an der Gesellschaft die Vergünstigungen des § 13 Absatz 3 EStG in Anspruch nehmen können.

Nach den gleichen Grundsätzen ist eine Gesellschaft, die sich nur mit der Verwaltung von Vermögen befaßt, nicht als DGB anzusehen. Ihre Einkünfte sind nicht gewerbliche Einkünfte. Der RGS. hat hierzu im Urteil vom 8. August 1934 VI A 2024/32, RStBl. 1935 S. 920 ausgeführt:

„Der Senat hat in der Entscheidung vom 7. Februar 1934 (RStBl. 1934 S. 566) den Rechtsatz aufgestellt: DGB und KomG können nur gewerbliches Einkommen haben. Dieser Satz darf nicht so verstanden werden, als ob in diesem Zusammenhang jedes sich als DGB bezeichnende Gebilde, das als solche im Handelsregister eingetragen ist, auch steuerrechtlich als DGB anerkannt werden müßte. Ob im Einzelfall eine DGB oder eine KomG vorliegt, ist nicht nur nach der Eintragung im Handelsregister zu beurteilen. Ebenso wie auch die Frage, ob eine Person als Mitunternehmer einer DGB oder KomG anzusehen ist, einkommensteuerrechtlich nicht nach dem Inhalt des Handelsregisters, sondern nach der tatsächlichen Gestaltung der Verhältnisse im Einzelfall zu entscheiden ist, so muß auch die Tätigkeit einer Personenvereinigung, an der mehrere als Mitunternehmer beteiligt sind, tatsächlich eine gewerbliche sein, wenn sie als DGB oder KomG behandelt werden soll. Wenn zum Beispiel Ehemann und Ehefrau zur Verwaltung ihres Vermögens eine DGB gründen und zu Unrecht die Eintragung dieser DGB ins Handelsregister herbeiführen, so ist diese DGB trotz ihrer Eintragung ins Handelsregister einkommensteuerrechtlich nicht als solche anzuerkennen.“

3. Kommanditgesellschaften

Eine Kommanditgesellschaft (KomG) ist § 161 HGB gemäß eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist und bei der die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern bei einem oder bei einigen der Gesellschafter auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt ist (Kommanditisten), während die anderen Gesellschafter im Außenverhältnis unbeschränkt haften (persönlich haftende Gesellschafter oder Komplementäre). Der wesentliche Unterschied gegenüber der offenen Handelsgesellschaft besteht darin, daß bei der DGB alle Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt haften, bei der Kommanditgesellschaft dagegen einige Gesellschafter, die Kommanditisten, nur mit ihrer Einlage zu haften brauchen. Die Rechtsverhältnisse bei Kommanditgesellschaften stimmen sonst im wesentlichen mit den Rechtsverhältnissen bei offenen Handelsgesellschaften überein.

Die steuerliche Behandlung bei Kommanditgesellschaften ist die gleiche wie die steuerliche Behandlung der offenen Han-

delsgesellschaften. Insbesondere gilt auch der Grundsatz, daß alle Einkünfte einer Kommanditgesellschaft gewerbliche Einkünfte sind, wenn sie tatsächlich ein Handelsgewerbe betreibt.

4. Gesellschaften des bürgerlichen Rechts

Eine bürgerlich-rechtliche Gesellschaft ist § 705 BGB gemäß eine vertragsmäßige Vereinigung mehrerer Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in der durch den Vertrag bestimmten Weise. Unter diese Begriffsbestimmung fallen an sich sämtliche Gesellschaften. Um die bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften von den anderen Gesellschaftsformen abzugrenzen, müssen diejenigen Gesellschaften hervorgehoben werden, die nicht zu den Gesellschaften des bürgerlichen Rechts gehören. Als bürgerlich-rechtliche Gesellschaften sind grundsätzlich solche Gesellschaften nicht anzusehen, deren Rechtsverhältnisse in der Hauptsache nicht §§ 705 f. BGB gemäß, sondern nach anderen Rechtsvorschriften zu beurteilen sind. Zuerst sind selbstverständlich alle Kapitalgesellschaften und sonstigen Rechtspersonen auszuscheiden, weil als bürgerlich-rechtliche Gesellschaften nur nichtrechtsfähige Personenvereinigungen in Betracht kommen. Weiter sind von den Gesellschaften des bürgerlichen Rechts die anderen Gesamthandsgemeinschaften zu trennen, weil für die Gesamthandsgemeinschaften besondere Rechtsvorschriften bestehen. Nur die Gesellschaften, die dann noch übrig bleiben, also die Gesellschaften, für die Sondervorschriften außerhalb der §§ 705 f. BGB nicht getroffen sind, sind als Gesellschaften des bürgerlichen Rechts zu behandeln. Dazu gehören die vielen Gelegenheitsgesellschaften, z. B. Konfortien, aber auch viele andere Gesellschaften, für die man keine Sonderformen gewählt hat, wie Interessengemeinschaften oder die meisten Kartelle.

Sehr viele Gesellschaften des bürgerlichen Rechts unterhalten keinen gewerblichen Betrieb, sondern üben nichtwirtschaftliche Tätigkeiten oder wirtschaftliche Tätigkeiten nichtgewerblicher Art aus, z. B. die Vermietung von Grundbesitz. Auch Gemeinschaften von Angehörigen freier Berufe zur gemeinsamen Ausübung der Berufstätigkeit, z. B. Arztegemeinschaften oder Anwaltsgemeinschaften, haben keinen Gewerbebetrieb. Solche Gesellschaften sind deshalb keine Unternehmergemeinschaften im Sinn des § 15 Ziffer 2 EStG, denn als Unternehmergemeinschaften sind nur solche Gesellschaften des bürgerlichen Rechts anzusehen, die eine gewerbliche Tätigkeit entfalten.

Betreibt eine bürgerlich-rechtliche Gesellschaft ein Gewerbe, so ist ihre gesamte Tätigkeit eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit. Die Gewinnanteile ihrer Gesellschafter sind deshalb in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb, auch wenn sie zum Teil aus landwirtschaftlicher oder sonstiger nichtgewerblicher Tätigkeit herrühren.

In einem Fall hatten mehrere Personen gemeinschaftlich eine Mahl- und Schneidemüllerei, einen

Gandel mit Getreide, Futter und Düngemitteln und eine kleine Landwirtschaft betrieben. Die Einkünfte aus der Landwirtschaft waren zu den gewerblichen Einkünften gerechnet worden. Der RFG hat diese Maßnahme im Vorbescheid vom 25. August 1937 VI A 449/37, RStBl. 1937 S. 1129, wie folgt, gebilligt:

„Nach . . . gilt als Gewerbebetrieb im vollen Umfang die Tätigkeit der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft, vorausgesetzt, daß diese überhaupt einen Gewerbebetrieb ausübt. Betreibt die bürgerlich-rechtliche Gesellschaft ein Gewerbe, so entfaltet sie nur eine einzige einheitliche gewerbliche Tätigkeit, so daß neben dieser Gewerbetätigkeit eine andere nichtgewerbliche Tätigkeit nicht in Frage kommt. . .

Die bürgerlich-rechtliche Gesellschaft kann diese Folge dadurch vermeiden, daß die Gesellschafter sich nicht zu einer, sondern zu mehreren getrennten bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften, die verschiedene Zwecke verfolgen, zusammenschließen. Dann müssen diese Gesellschaften nach den von ihnen verfolgten Zwecken besonders behandelt werden.

Hier ist nur eine bürgerlich-rechtliche Gesellschaft vorhanden. Die Landwirtschaft wird in engster Verbindung mit dem Gewerbe betrieben. Die Bücher werden einheitlich für beide geführt. Bei dieser Sachlage muß die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im vollen Umfang als gewerblich bezeichnet werden.“

Im Urteil vom 24. November 1937 VI A 449/37, RStBl. 1938 S. 107, hat der RFG diese Darlegungen dahin ergänzt:

„Der Senat verbleibt bei dem Vorbescheid. In der mündlichen Verhandlung haben die Beschwerdeführer geltend gemacht, es handle sich um zwei bürgerlich-rechtliche Gesellschaften. Gegenüber den tatsächlichen Feststellungen des FG, . . . ist eine Trennung der Gewinnermittlung für Gewerbe und Landwirtschaft aber weder buchmäßig noch in anderer Weise durchgeführt worden. Deshalb ist nur eine bürgerlich-rechtliche Gesellschaft anzunehmen. Die Behauptung der Beschwerdeführer, daß die landwirtschaftlichen Grundstücke zum Teil den Ehefrauen gehören, ist hier nicht von Bedeutung, da es nicht darauf ankommt, wem das Eigentum zusteht, sondern für wessen Rechnung der Betrieb geführt wird.

Im übrigen werden häufig, wenn Landwirtschaft und Gewerbe wirtschaftlich keine Berührungspunkte miteinander haben, zwei getrennte Gesellschaften des bürgerlichen Rechts anzunehmen sein, z. B. in dem Fall, daß Brüder die vom Vater ererbte Landwirtschaft als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts und daneben gemeinschaftlich eine Schreinerei betreiben, deren wirtschaftliche Ergebnisse sich ohne weiteres getrennt von der Landwirtschaft ermitteln lassen.“

Von den Gesellschaften des bürgerlichen Rechts sind für das Wirtschaftsleben hauptsächlich die Kartelle und Syndikate, Interessengemeinschaften und Konsortien von Bedeutung. Die Rechtsnatur von Kartellen und Syndikaten ist umstritten. Soweit es sich bei Kartellen oder Syndikaten nicht um Rechtspersonen handelt, werden sie von vielen Schriftstellern als nichtrechtsfähige Vereine angesehen. Die überwiegende Ansicht sieht in

Kartellen und Syndikaten, die nicht als Rechtspersonen gegründet worden sind, m. E. mit Recht Gesellschaften des bürgerlichen Rechts. Kartelle und Syndikate entfallen in vielen Fällen eine gewerbliche Tätigkeit. Sie sind dann, soweit sie nicht rechtsfähig sind, Unternehmergemeinschaften im Sinn des § 15 Ziffer 2 EStG. Beschränken sich Kartelle aber auf die Regelung des Absatzes der angeschlossenen Unternehmungen oder auf ähnliche Maßnahmen, ohne sich selbst unmittelbar am Wirtschaftsleben zu beteiligen, so sind sie mangels eines gewerblichen Betriebs keine Unternehmergemeinschaften. Was im Einzelfall vorliegt, kann nur nach den jeweiligen Umständen geprüft werden.

Interessengemeinschaften sind regelmäßig keine Unternehmergemeinschaften. Unter Interessengemeinschaften versteht man Zusammenschlüsse von Unternehmern zur Erreichung gemeinsamer wirtschaftlicher Zwecke. In den meisten Fällen haben sie sich zur Aufgabe gesetzt, die von den einzelnen Unternehmern erzielten Gewinne zusammenzufassen und unter die Beteiligten nach vertraglich festgelegten Gesichtspunkten aufzuteilen. Im Regelfall bleiben die beteiligten Unternehmungen wirtschaftlich völlig selbständig, und die Gemeinschaft als solche wird nicht selbst gewerblich tätig. Trotzdem wird als Gewinn der angeschlossenen Unternehmungen nicht der von ihnen ursprünglich erzielte Gewinn, sondern der von der Interessengemeinschaft zugewiesene Gewinnanteil angesehen. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 9. Mai 1934 VI A 833/33, RStBl. 1934 S. 658.

Konsortien sind Zusammenschlüsse mit nur vorübergehender Zweckbestimmung. Bei ihnen ist jeweils zu prüfen, ob für den vorübergehenden Zweck eine gemeinschaftliche gewerbliche Tätigkeit entfaltet wird und ob die Konsortien deshalb Unternehmergemeinschaften sind oder ob das nicht der Fall ist. Kursregulierungskonsortien sind im allgemeinen keine Unternehmergemeinschaften. Sie entfalten zwar eine gemeinschaftliche Tätigkeit, nämlich den Ankauf und späteren Verkauf von Wertpapieren auf gemeinschaftliche Rechnung, um die Kurse dieser Wertpapiere zu beeinflussen. Ihre Tätigkeit kann aber regelmäßig nicht als gewerbliche Tätigkeit angesehen werden, weil im allgemeinen die Absicht der Gewinnerzielung fehlen wird und das Konsortium als solches nicht nach außen erkennbar hervortritt. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 15. November 1933 VI A 547/32, RStBl. 1934 S. 326.

Im kaufmännischen Leben werden öfters Metaverbindungen eingegangen. Eine Meta-Verbindung (a meta = zur Hälfte) ist ein Rechtsverhältnis, nach dem jeder der vertragsschließenden Geschäfte im eigenen Namen, aber auf gemeinschaftliche Rechnung abschließt und jeder zu einem bestimmten Hundertsatz am Gewinn oder Verlust aus diesem Geschäft beteiligt ist. Zwei Firmen schließen z. B. einen Vertrag über gemeinsamen Einkauf und Verkauf von Rohtabak in der Absicht, die Geschäfte als Metageschäfte vorzunehmen.

Sie werden sich dann zunächst über die allgemeinen Bedingungen einigen, unter denen sie die Metageschäfte abschließen wollen. Von Fall zu Fall werden sich dann die Firmen gegenseitig die Beteiligung an dem einen oder anderen bestimmten Geschäft anbieten und die näheren Bedingungen dafür unterbreiten. Für die Firmen besteht grundsätzlich keine Verpflichtung, das Angebot der anderen Firma anzunehmen, sondern es ist ihnen freigestellt, ob sie sich an den einzelnen Geschäften entsprechend den Angeboten beteiligen wollen oder nicht. Entschließt sich eine Firma im Einzelfall, sich an einem bestimmten Geschäft der anderen Firma zu beteiligen, so wird das Geschäft auf gemeinsame Rechnung abgeschlossen. Das Geschäft wird aber nach außen hin für die Firmen nicht gemeinschaftlich vorgenommen, sondern die eine Firma tritt allein als Vertragsschließende auf, während die andere Firma nur am Gewinn oder Verlust aus dem Geschäft (im Innenverhältnis) beteiligt ist.

Nur wenn Geschäfte unter diesen Voraussetzungen bewirkt werden, liegen Metageschäfte vor. Eine Metaverbindung ist deshalb mangels einer gemeinsamen gewerblichen Tätigkeit keine Unternehmergeinschaft. Hinweis auf das RStB.-Urteil vom 23. Juli 1930 VI A 2120/29, RStB. 1930 S. 716.

Für Metaverbindungen ist keine einheitliche Gewinnfeststellung vorzunehmen, weil sie keine Unternehmergeinschaften sind. Der Gewinn oder Verlust aus Metageschäften ist deshalb unmittelbar bei der Veranlagung der beteiligten Firmen festzustellen und zu erfassen.

In gleicher Weise ist bei allen denjenigen Gesellschaften des bürgerlichen Rechts zu verfahren, die mangels eines gemeinsamen Gewerbebetriebs keine Unternehmergeinschaften im Sinn des § 15 Ziffer 2 EStG sind. Die Gewinne oder Verluste aus der Beteiligung an solchen Gesellschaften sind ebenfalls nur bei den Veranlagungen der einzelnen Beteiligten zu ermitteln und zu berücksichtigen, soweit sie überhaupt unter eine Einkunftsart fallen. Bei den übrigen bürgerlich-rechtlichen Gesellschaften ist, wie auch bei den anderen Personengesellschaften, eine einheitliche Gewinnfeststellung vorzunehmen, deren Ergebnisse unverändert für die Einzelveranlagungen der Gesellschafter zu übernehmen sind.

5. Reedereien und Erbgemeinschaften

Unter einer Reederei (Partenreederei) wird eine Vereinigung mehrerer Personen verstanden, die ein den beteiligten Personen gemeinschaftlich gehörendes Schiff zum Erwerb durch die Seefahrt für gemeinschaftliche Rechnung verwendet (§ 489 HGB). Die Mitgliedschaft an einer Reederei ist an das Eigentum an einer Schiffspart oder an mehreren Schiffsparten geknüpft. Wer eine Schiffspart erwirbt, wird dadurch Mitreeder; wer seine Schiffspart verkauft oder das Eigentum daran auf andere Weise verliert, verliert dadurch die Mitgliedschaft an der Reederei.

Die rechtliche Natur der Reedereien ist im bürgerlichen Recht umstritten. Überwiegend wird die Reederei aber als Gesamthandsgemeinschaft angesehen. Diese Ansicht wird besonders auch vom Reichsgericht vertreten.

Für die Einkommensteuer sind die Reedereien entsprechend dieser Rechtsauffassung nach dem RStB.-Urteil vom 5. November 1930 VI A 1772/30, RStB. 1931 S. 193 grundsätzlich als Unternehmergeinschaften im Sinn des § 15 Ziffer 2 EStG und die Mitreeder (Partenreeder) als Mitunternehmer anzusehen.

Erbengemeinschaften treten als Gewerbetreibende regelmäßig nur für vorübergehende Zeit auf. In den meisten Fällen wird an eine Gemeinschaft von Erben kein Gewerbebetrieb vererbt oder der Betrieb wird im allgemeinen nach dem Tod des Erblassers von den Miterben eingestellt. Manchmal wird ein Betrieb auch von Miterben noch für eine gewisse Zeit auf gemeinschaftliche Rechnung weitergeführt, um das Unternehmen besser verwerten zu können. Dann wäre die Erbgemeinschaft insoweit als Unternehmergeinschaft anzusehen und der laufende Gewinn durch einheitliche Gewinnfeststellung festzustellen. Hierhin sind aber nicht die Fälle zu rechnen, in denen ein Miterbe den ererbten Betrieb mit (stillschweigendem) Einverständnis der anderen Miterben auf eigene Rechnung fortführt. Dieser eine Miterbe übernimmt dann regelmäßig bei der Erbteilung den Betrieb endgültig und zahlt die anderen Erben aus. In einem solchen Fall wäre der Gewinn nur dem einen Miterben zuzurechnen, weil er nur ihm zugeflossen ist.

Es kommt auch vor, daß eine Erbgemeinschaft den ererbten Betrieb nicht nur vorübergehend fortführt, sondern ausdrücklich oder stillschweigend übereinkommt, das Unternehmen für längere Zeit auf gemeinschaftliche Rechnung zu betreiben. Dann bilden die Miterben insoweit, je nachdem, ob es sich um ein vollkaufmännisches oder ein minderkaufmännisches Unternehmen handelt, eine offene Handelsgesellschaft oder eine gewerbetreibende Gesellschaft des bürgerlichen Rechts. Zum Betriebsvermögen der Unternehmergeinschaft wird man in solchen Fällen nur die Wirtschaftsgüter aus der Erbmasse rechnen dürfen, die nach dem Willen der Miterben dem gewerblichen Betrieb dienen sollten. Wenn z. B. mehrere Erben einen Gewerbebetrieb und ein Mietwohngrundstück erben und übereinkommen, den Betrieb auf gemeinschaftliche Rechnung fortzuführen und auch das Mietwohngrundstück gemeinschaftlich zu verwalten, so wird regelmäßig davon auszugehen sein, daß die Miterben hinsichtlich des Mietwohngrundstücks eine besondere Gemeinschaft bilden, die von derjenigen Gesellschaft streng zu scheiden ist, die den ererbten Gewerbebetrieb fortführt. Sollten die Erben allerdings die Einnahmen aus dem Mietwohngrundstück in der Buchführung für den Gewerbebetrieb ausweisen, so wäre anzunehmen, daß die Erben das Grundstück als Teil des Betriebsvermögens der von ihnen hinsichtlich des Gewerbebetriebs gebildeten Personengesellschaft behandeln wollten.

Nicht wesentlich anders liegen die Fälle, in denen Miterben den ererbten Betrieb nicht aus eigenem Entschluß fortführen, sondern durch eine Anordnung des Erblassers für längere Zeit zu einer Weiterführung des Unternehmens gezwungen sind. Man wird dann im allgemeinen nicht sagen können,

daß die Erben hinsichtlich des Betriebs ausdrücklich oder stillschweigend eine DSG gebildet hätten, weil sich infolge der Anordnung des Erblassers ein Übereinkommen der Erben über die Fortführung des Betriebs erübrigte. Die Erbengemeinschaft ist trotzdem, um die Gleichmäßigkeit zu wahren, wie eine DSG zu behandeln. Der RGS hat zu dieser Frage im Urteil vom 20. Juli 1938 VI A 438/38, RStBl. 1938 S. 940 ausgeführt:

„Unstreitig führen die Erben als Mitunternehmer den Gewerbebetrieb des Erblassers fort. Ob sie zu diesem Zweck eine DSG errichtet haben, ist steuerlich unerheblich. Denn für die steuerliche Beurteilung kommt es nicht sowohl auf die bürgerliche Rechtsform wie auf den wirtschaftlichen Tatbestand an, und wirtschaftlich im wesentlichen gleichliegende Verhältnisse sollen steuerlich möglichst gleich behandelt werden. Der RGS hat deshalb bereits in der Entsch. vom 27. Mai 1931 III A 645/30 (Vd. 29 S. 71, RStBl. 1931 S. 836) eine Erbengemeinschaft einer DSG in einem Fall gleichgestellt, wo die Erbenauseinandersetzung hinsichtlich des von der Erbengemeinschaft betriebenen Unternehmens für lange Zeit abgeschlossen war und das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erforderte. So liegt der Fall auch hier. Der Erblasser hat in seinem Testament eine Auseinandersetzung seines Nachlasses bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres seiner Kinder untersagt. Ebenso handelt es sich auch hier um einen Betrieb, der in kaufmännischer Weise mit doppelt-amerikanischer Buchführung usw. eingerichtet ist.“

Der RGS zieht aus seiner Ansicht, daß Erbengemeinschaften in den bezeichneten Fällen wie DSG zu behandeln sind, weiter den Schluß, daß die gesamte Tätigkeit einer solchen Erbengemeinschaft wie bei einer DSG als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist. Er zählt deshalb bei einer Erbengemeinschaft dieser Art auch die Einkünfte aus einem neben dem Gewerbe geführten landwirtschaftlichen Betrieb oder aus der nebenbei bewirkten Verwaltung von Hausgrundstücken zu den gewerblichen Einkünften. Diese Auffassung ist richtig. Es ist aber zu beachten, daß in dem vom RGS entschiedenen Fall Gewerbe und Landwirtschaft gemeinsam betrieben wurden, und daß für beide Tätigkeiten eine gemeinsame Buchführung vorhanden war. Hätten die Erben für die Landwirtschaft besondere Bücher eingerichtet, so wäre anzunehmen, daß die Erben hinsichtlich der Landwirtschaft eine besondere Gemeinschaft gebildet hätten, die mangels eines Gewerbebetriebs nicht als Unternehmergemeinschaft anzusehen wäre. Es würden dann eine gewerbetreibende Gesellschaft und eine die Landwirtschaft betreibende Gesellschaft nebeneinander bestehen. Beide Gesellschaften würden aus denselben Personen bestehen, wären aber rechtlich voneinander zu trennen.

6. Beginn und Ende von Personengesellschaften

Für die Entstehung einer DSG oder KomG ist die Eintragung ins Handelsregister nicht von Bedeutung. Eine DSG entsteht mit dem Abschluß

eines Gesellschaftsvertrags. Der Vertrag wird regelmäßig schriftlich oder mündlich abgeschlossen. Es ist aber nicht erforderlich, daß der Gesellschaftsvertrag ausdrücklich geschlossen wird, sondern es genügt auch der stillschweigende Abschluß eines solchen Vertrags. Eine Gesellschaft wird z. B. stillschweigend vereinbart, wenn Miterben ohne weitere Abreden einen ererbten Betrieb gemeinsam fortführen. Steuerlich ist eine DSG jedenfalls als in dem Zeitpunkt vorhanden zu behandeln, in dem sie ihren Geschäftsbetrieb begonnen hat. Ob in diesem Zeitpunkt ein schriftlicher Vertrag vorliegt oder die an sich erforderliche Anmeldung zum Handelsregister schon erfolgt ist, ist gleichgültig. Ist ein ausdrücklicher Vertrag noch nicht geschlossen, so wäre aus der Tatsache des gemeinschaftlichen Beginns des Betriebs der stillschweigende Abschluß eines Gesellschaftsvertrags zu folgern.

In vielen Fällen wird bei der Gründung einer DSG vereinbart, daß das Gesellschaftsverhältnis zwischen den Beteiligten schon von einem früheren Zeitpunkt als dem Tag des Vertragsabschlusses ab gelten soll. Solche Vereinbarungen sind steuerlich regelmäßig nicht anzuerkennen. Besonders bei Familiengesellschaften wird versucht, durch eine Rückbeziehung des Gründungstags schon im Jahr der Gründung den Gewinnanteil des Familienoberhauptes geringer erscheinen zu lassen. In solchen Fällen ist besonders streng zu untersuchen, wann die DSG in Wirklichkeit entstanden ist.

Es könnte auch sein, daß eine DSG durch einen mündlich oder stillschweigend geschlossenen Vertrag zustande gekommen ist und daß der später abgefaßte schriftliche Vertrag dieser Tatsache dadurch Rechnung trägt, daß er als Gründungstag den wirklichen Beginn der DSG angibt. Dann würde eine Rückbeziehung des Vertrags auf einen früheren Zeitpunkt nicht vorliegen, sondern der Vertrag würde nur das wiedergeben, was steuerlich auf Grund der wirklichen Sachlage anzunehmen wäre. Es bestehen demnach zwei Möglichkeiten für den Fall, daß in einem schriftlichen Gesellschaftsvertrag als Zeitpunkt des Beginns der DSG ein anderer Tag als der Tag des Vertragsabschlusses genannt wird:

1. Eine DSG war bereits vor Abfassung des schriftlichen Vertrags entstanden. In dem später abgefaßten schriftlichen Vertrag wird als Gründungstag der Zeitpunkt des wirklichen Entstehens der DSG angegeben. Das wäre steuerlich zu beachten, weil es der wirklichen Sachlage entspricht;
2. Bei der Gründung einer DSG wird vereinbart, daß das Gesellschaftsverhältnis schon von einem Zeitpunkt ab als vorhanden behandelt werden soll, in dem die DSG in Wirklichkeit noch nicht bestand. Eine solche Vereinbarung entspricht nicht den Tatsachen und ist deshalb steuerlich unbeachtlich.

Im RGS-Urteil vom 22. Oktober 1931 VI A 1949/29, RStBl. 1932 S. 388 war folgender Fall zu entscheiden:

Ein Brauereibesitzer gründete am 12. Dezember 1926 mit seinen Kindern eine KomG, die nur aus ihm und seinen Kindern bestand. Die Brauerei wurde von dem Vater in die KomG eingebracht. In dem Gesellschaftsvertrag vom 12. Dezember 1926 war bestimmt,

daß die Gründung der Gesellschaft mit Wirkung vom 1. Januar 1926 ab erfolge und daß der gesamte Jahresgewinn 1926 aus der Brauerei auf die Gesellschafter nach ihren Anteilen zu verteilen sei. Der RFG hat die RomG erst ab 12. Dezember 1926 anerkannt und auch erst von diesem Zeitpunkt ab eine einheitliche Gewinnfeststellung für die Gesellschafter vorgenommen. Die Entscheidung hat er, wie folgt, begründet:

„Zu der Frage, von welchem Zeitpunkt an die Gesellschaft einkommensteuerrechtlich zu beachten war, hat der Beschwerdeführer zunächst vorgetragen, daß bei einer Personengesellschaft der Zeitpunkt der Entstehung einkommensteuerrechtlich bedeutungslos sei, wenn in dem Gesellschaftsvertrag abgemacht sei, daß die Gesellschafter bereits vom Beginn des im Zeitpunkt der eigentlichen Gründung laufenden Wirtschaftsjahrs an am Gewinn und Verlust teilnehmen sollen. Diese Auffassung ist nicht zutreffend. Der Senat hat zu dieser Frage . . . ausgeführt, daß für die steuerliche Behandlung eine rückwirkende Gewinnbeteiligung nicht anerkannt werden könne. Für die Behandlung zur Einkommensteuer seien die wirtschaftlichen Vorgänge maßgebend, so wie sie in Vollzug gesetzt worden seien, und es könne steuerlich nicht zugelassen werden, daß allein aus Vereinbarungen der Beteiligten nachträglich für die Einkommenbesteuerung zeitlich nach rückwärts andere Grundlagen geschaffen würden. Hiernach kommt es allein und entscheidend darauf an, ob angenommen werden kann, daß die Kommanditgesellschaft, obwohl der schriftliche Vertrag erst am 12. Dezember 1926 abgeschlossen wurde, bereits zu einem früheren Zeitpunkt bzw. seit dem 1. Januar 1926 bestand. Die Ausführungen, mit denen das Finanzgericht das Bestehen einer Gesellschaft vor dem 12. Dezember 1926 verneint hat, bewegen sich im wesentlichen auf dem Gebiet der Tatsachenwürdigung und lassen einen Rechtsirrtum nicht erkennen. Im übrigen sei noch darauf hingewiesen, daß die Auffassung des Beschwerdeführers, es genüge, wenn über die grundsätzlichen Fragen der Gesellschaft — Personenkreis, Einlagen und Gewinnbeteiligung — Einigung bestehe, jedenfalls nach den Umständen des Falles nicht zutrifft. Der am 12. Dezember 1926 schriftlich geschlossene Gesellschaftsvertrag enthält, abgesehen von den genannten Bestimmungen, ganz wesentliche Bestimmungen, die sich insbesondere auf die Begrenzung der Rechte der Kinder des Beschwerdeführers beziehen. Es ergibt sich daraus, daß der Beschwerdeführer von vornherein darauf bedacht war, sich in der Gesellschaft ein gewisses Übergewicht zu sichern. Es kann daher schon aus diesem Grunde nicht angenommen werden, daß nach dem Willen der Beteiligten bereits vor schriftlicher Fixierung auch dieser wichtigen Einzelheiten ein Gesellschaftsverhältnis bestehen sollte. Im übrigen sei auch noch darauf hingewiesen, daß gerade bei der Gründung von Familiengesellschaften, die vielfach in einer steuerlich nicht anzuerkennenden Form geschlossen werden, auf eine präzise Festlegung der Einzelbestimmungen des Gesellschaftsvertrags ein besonderer Wert zu legen ist. Mündlich geschlossenen Gesellschaftsverträgen unter Familienmitgliedern gegenüber ist, soweit es sich um die steuerliche An-

erkennung handelt, besondere Vorsicht geboten. Auch kann eine Prüfung des Vertrags in der Richtung, ob derselbe einkommensteuerrechtlich anzuerkennen ist, nur vorgenommen werden, wenn alle Abmachungen, die dem Gesellschaftsvertrag wesentlich sind, bereits vorliegen und einigermaßen genau umschrieben sind.“

Zu gleichem Sinn ist im RFG-Urteil vom 20. November 1929 VI A 1487/29, RStBl. 1930 S. 195 entschieden worden.

Ist ein Gesellschaftsvertrag mündlich abgeschlossen und vollzogen worden, so ist die DSG von diesem Zeitpunkt ab anzuerkennen, auch wenn einzelne Punkte von geringer Bedeutung erst später genauer vereinbart und schriftlich festgelegt werden.

Eine Aktiengesellschaft war auf den 1. April 1935 in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt worden. Persönlich haftender Gesellschafter dieser RomG war ein Kaufmann, Kommanditistin war eine Witwe. Steuerlich wurde die Umwandlung der AG in die RomG auf den 30. Juni 1935 anerkannt. Die Witwe schied infolge vertragsmäßiger Kündigung auf den 31. Dezember 1935 aus.

Nach den Angaben des Kaufmanns haben seine drei volljährigen Kinder nach längeren Verhandlungen durch Vertrag vom 30. April 1936 von der Witwe deren Kommanditeinlage zum Preis von 56 000 RM gekauft. Am 22. Dezember 1936 hat der Kaufmann mit diesen drei Kindern einen schriftlichen, als „neuer endgültiger“ Vertrag bezeichneten Kommanditgesellschaftsvertrag mit Rückwirkung auf den 1. April 1935 geschlossen. Das FA hat die Rückwirkung des Vertrags nicht anerkannt und den Kaufmann mit dem gesamten gewerblichen Gewinn der Firma von 156 004 RM zur Einkommensteuer für 1936 herangezogen. In der Berufung hat der Kaufmann vorgetragen, seine Kinder seien mindestens seit dem 1. Januar 1936 an Stelle der Witwe Kommanditisten der Gesellschaft geworden. Die Berufung blieb erfolglos. Auf die Rechtsbeschwerde hat der RFG in dem Urteil vom 29. Juni 1938 VI 396/38, RStBl. 1938 S. 930 die Möglichkeit anerkannt, daß das Gesellschaftsverhältnis zwischen Vater und Kindern schon am 1. Januar 1936 entstanden ist. Eine Anerkennung des Vertrags auch für 1935 war allerdings nach der Sachlage nicht möglich. Aus den Urteilsgründen ist folgendes zu entnehmen:

„ . . . es kommt nicht darauf an, wann die Vereinbarungen förmlich niedergelegt worden sind, sondern wann sie getroffen worden und wann sie tatsächlich in den wesentlichen Grundzügen in Vollzug gesetzt worden sind.

Es ist tatsächlich nicht ausgeschlossen, daß der Beschwerdeführer mit seinen Kindern bereits vor dem 1. Januar bindend vereinbart hatte, daß die Kinder an diesem Tage als Kommanditisten eintreten, und daß die Beteiligten sich auch über den wesentlichen Inhalt der RomG schon vor diesem Tag einig waren. Bedeutungslos wäre hierfür, daß der endgültige Vertrag mit der Witwe erst am

30. April 1936 abgeschlossen worden ist. Denn es stand bereits vorher fest, daß die Teilhaberschaft der Witwe mit dem 31. Dezember 1935 ihr Ende erreicht hatte, so daß der Beschwerdeführer ab diesem Tag frei war in der Möglichkeit der Aufnahme neuer Gesellschafter; es war ihm auch nicht ver sagt, schon vorher die entsprechenden Vereinbarungen mit seinem zukünftigen Kommanditisten zu treffen. Es ist daher nicht ausgeschlossen, daß der tatsächliche Sachverhalt dahin ging: Es stand bereits vor dem 1. Januar 1936 fest, daß die Kinder unter Teilung des bisherigen Kommanditistenanteils der Witwe in die Firma eintreten sollten, und es ist weiter nicht ausgeschlossen, daß eine solche Vereinbarung mit dem 1. Januar 1936 tatsächlich in Vollzug gesetzt wurde. Darauf könnte auch hinweisen, daß in den Büchern der Gesellschaft offenbar die Kommanditistenbeteiligung nie ausgeschaltet worden ist. Wäre die KomG am 31. Dezember 1935 mit dem Auseinander der Witwe erloschen, dann hätte die Firma wohl den Anteil der Witwe dem Kapitalkonto des Beschwerdeführers gutschreiben müssen. Nach dem 31. Dezember 1935 hatte die Witwe keinen Kommanditanteil mehr, sondern nur noch eine Forderung aus Auseinanderlegungsguthaben; nur diese Forderung, deren Wert auf 56 000 RM bemessen wurde, konnte sie an die drei Kinder des Beschwerdeführers verkaufen; diese Forderung — die sie wohl im tatsächlichen Ergebnis vom Vater geschenkt bekamen — haben die Kinder dann zur Bezahlung ihrer Geldeinlage bei der KomG verwendet. . . .

Das FG hätte also ermitteln müssen, welche Vereinbarungen der Beschwerdeführer mit seinen Kindern vor dem 1. Januar 1936 getroffen hat und wie diese Vereinbarungen ab 1. Januar 1936 in Vollzug gesetzt worden sind. Zum Beispiel könnte es sich etwa fragen, ob der Gesellschaft der Firma ab 1. Januar 1936 namentlich die Teilhaberschaft des im Betrieb tätigen Sohnes A. bekanntgegeben worden ist. Dem FG ist zwar dahin recht zu geben, daß der RFG in ständiger Rechtsprechung die steuerliche Rückwirkung von Verträgen abgelehnt hat. Das würde aber nicht ausschließen, daß mündliche Verträge dann anzuerkennen sind, wenn sie tatsächlich geschlossen und vollzogen sind, auch wenn die bestätigende schriftliche Festlegung und genauere Vereinbarung über einzelne noch offene Punkte von nicht grundlegendem oder zur Zeit noch nicht bedeutsamem Inhalt, wie z. B. über Kündigung oder Auflösung, über Eintritt neuer Gesellschafter u. dgl. erst später erfolgte. . . .

. . . Nach dem Vertrag zwischen den Kindern und der Witwe muß endlich angenommen werden, daß auf alle Fälle und spätestens am 30. April 1936 Einigung darüber bestand, daß die Kinder an Stelle der Witwe in die Firma eingetreten waren und ihre Einlage geleistet hatten. Von da an mindestens waren sie wirtschaftlich an Stelle der Witwe getreten, erwarben die Mitgliedschaft und hafteten für die alten Schulden der Firma mit ihrem An-

teil. Mindestens von da an wäre gegebenenfalls die Gesellschaft anzuerkennen."

Steuerlich ist also immer maßgebend, wann eine DSG wirklich entstanden ist. Eine Rückbeziehung des Gesellschaftsverhältnisses auf einen Zeitpunkt vor der Entstehung der DSG ist grundsätzlich unzulässig. Beim Vorliegen besonderer Umstände könnte aber in einer Vereinbarung über eine an sich unzulässige Rückbeziehung des Gesellschaftsvertrages eine zu beachtende Gewinnverteilungsabrede liegen. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 30. April 1935 VI A 604/33, RStBl. 1935 S. 1296.

Durch die Verpachtung des gesamten Betriebsvermögens einer DSG endet die Gesellschaft regelmäßig nicht. Die Überlassung des Betriebsvermögens ist im allgemeinen nur ein Vorgang innerhalb des gewerblichen Unternehmens der DSG. Die Pachtzinsen sind daher gewerbliche Einkünfte der einzelnen Gesellschafter. Hinweis auf die RFG-Urteile vom 1. Mai 1930 VI A 2098/29, RStBl. 1930 S. 380, vom 29. Januar 1930 VI A 1384 u. 1385/29, RStBl. 1930 S. 199 und vom 7. Februar 1934 VI A 933/32, RStBl. 1934 S. 566.

Das Ende einer DSG tritt nicht schon mit dem Auflösungsbeschluss oder einem sonstigen, die Auflösung herbeiführenden Grund ein. Eine DSG endet erst mit dem Abschluss der Abwicklungstätigkeit, besteht also während der Dauer der Liquidation noch fort. Die während der Abwicklung erzielten Einkünfte sind noch laufende gewerbliche Einkünfte der Gesellschafter. Eine Abwicklung kann sich über viele Jahre hinziehen, besonders wenn es sich um den Verkauf von mehreren Betriebsgrundstücken handelt. Die durch den Verkauf der Grundstücke erzielten Gewinne sind trotzdem gewerbliche Gewinne und nicht etwa nicht unter eine Einkunftsart fallende Vermögensvermehrungen.

Eine DSG, die als solche noch im Handelsregister eingetragen war, hatte früher einen Futtermittelhandel betrieben. Daneben hatte sie Gebäude und unbebaute Grundstücke gekauft und das Gelände durch Anlage von Straßen baureif gemacht. Seit 1909 hatte sie im wesentlichen den Ankauf von Grundstücken eingestellt und dann mit dem eigentlichen Grundstücksverkauf begonnen. 1921 hatte die DSG die Futtermittelhandlung in eine GmbH eingebracht und die dafür erhaltenen GmbH-Anteile als Betriebsvermögen behandelt. Weiter hat die DSG der GmbH Kredite gewährt. Die 1934 durch Grundstücksverkäufe erzielten erheblichen Gewinne wollte die DSG nicht als gewerbliche Gewinne anerkennen, weil sie nach ihrer Ansicht keine gewerbliche Tätigkeit mehr entfaltete.

Im RFG-Urteil vom 5. August 1936 VI A 559/36, RStBl. 1936 S. 1099 ist hierzu ausgeführt:

„Nach dem Urteil des RFG vom 8. August 1934 (RStBl. 1935 S. 920) ist zwar im Grundsatz davon auszugehen, daß eine Gesellschaft in der Regel nur dann als DSG im steuerlichen Sinn anerkannt werden kann, wenn sie ein Gewerbe betreibt. Dieser Satz ist aber nicht uneingeschränkt anzuwenden, insbesondere nicht für den Fall, daß eine bisher zu

Recht bestehende DGB ihren Gewerbebetrieb aufgibt und ihr Betriebsvermögen liquidiert. Eine Übernahme in das Privatvermögen der einzelnen Gesellschafter oder auf eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts würde in diesen Fällen nur anzunehmen sein, wenn entweder die gewerbliche Tätigkeit völlig eingestellt und offensichtlich das Restvermögen in die Privatsphäre überführt wäre. Die DGB muß aber jedenfalls als fortbestehend angesehen werden, wenn es sich um allmähliche Liquidation des Betriebsvermögens handelt und wenn die DGB als solche noch nach außen auftritt. Hier ist nicht festgestellt und nicht festzustellen, daß die DGB die gewerbliche Tätigkeit völlig eingestellt hätte, da sie die GmbH-Anteile der Futtermittelhandlung noch in ihrem Betriebsvermögen führt und sie der GmbH Kredite gewährt hat. . . Außerdem veräußert sie allmählich zum mindesten den unbebauten Grundbesitz. Aus diesem Grund wird auch entscheidender Wert nicht darauf gelegt werden können, daß die Beschwerdeführerin ordnungsmäßige Bücher erst auf Veranlassung des Betriebsprüfers führt."

Für andere Personengesellschaften gilt grundsätzlich das gleiche, was in den obigen Ausführungen über Beginn und Ende von offenen Handelsgesellschaften und über die Rückwirkung von Gesellschaftsverträgen gesagt worden ist.

7. Begriff der Mitunternehmerschaft

Unternehmer eines Betriebs ist derjenige, auf dessen Rechnung und Gefahr der Betrieb geht. Ob der Unternehmer nach außen als solcher hervortritt, ist unwesentlich. Ebenso ist es ohne Belang, wenn nicht der wirkliche Unternehmer, sondern eine vorgeschobene Person als Betriebsinhaber ins Handelsregister eingetragen ist. Entscheidend ist nur die wirtschaftliche Gefahrtragung.

Viele Betriebe (nämlich die Betriebe der Personengesellschaften) werden nicht nur von einem einzelnen Unternehmer, sondern von mehreren Unternehmern gemeinschaftlich geführt. Solche Unternehmer heißen Mitunternehmer, weil jeder von ihnen nicht allein, sondern nur mit anderen Unternehmern zusammen Unternehmer eines Betriebs ist. Ob jemand Mitunternehmer ist, entscheidet sich im wesentlichen nach den gleichen Grundfragen wie die Frage, ob jemand Unternehmer ist. Danach ist jemand als Mitunternehmer anzusehen, wenn ein Betrieb für ihn und andere zusammen auf gemeinsame Rechnung und Gefahr geführt wird. Nach diesem Merkmal ist im allgemeinen ausschließlich zu prüfen, ob Mitunternehmerschaft vorliegt oder nicht. Es ist deshalb regelmäßig ohne Bedeutung, ob der Mitunternehmer nach außen hin als Mitunternehmer bezeichnet wird oder als solcher auftritt. Wenn z. B. jemand in dem Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft nicht als Gesellschafter bezeichnet ist oder nicht als Gesellschafter ins Handelsregister eingetragen ist, ist er doch als Mitunternehmer zu behandeln, wenn der Betrieb mit für seine Rechnung geführt wird.

Ein Betrieb geht nur dann wirklich mit auf Rechnung und Gefahr einer Person, wenn diese Person

einen Anteil am Vermögen der Gesellschaft besitzt. Einen Vermögensanteil besitzt nur jemand, der ein unmittelbares Anrecht auf einen Teil des Gesellschaftsvermögens hat. Vermögensanteil und Kapitalforderung sind streng voneinander zu scheiden. Eine Kapitalforderung gewährt kein unmittelbares Anrecht auf einen (in seiner Höhe schwankenden) Teil eines Vermögens, sondern nur einen Anspruch auf Zahlung einer genau festgelegten Summe aus einem Vermögen. Die Kapitalforderung bleibt deshalb an sich in ihrer Höhe unverändert ohne Rücksicht auf die Wertschwankungen des Betriebsvermögens bei dem Unternehmen, gegen dessen Inhaber die Forderung begründet ist. Ein Anteil am Vermögen einer Personengesellschaft wird dagegen durch die Wertschwankungen im Betriebsvermögen der Gesellschaft unmittelbar beeinflusst. Sinkt das Betriebsvermögen, so wird der Anteil zwangsläufig geringer. Vermehrt sich das Betriebsvermögen, so steigt auch der Anteil am Vermögen unmittelbar in seinem Wert. Hier zeigt sich die Übereinstimmung mit den Verhältnissen beim Einzelunternehmer. Bei einem Einzelunternehmer geht ein Betrieb deswegen auf seine Rechnung und Gefahr, weil alle Schwankungen im Betriebsvermögen den Unternehmer unmittelbar betreffen, für ihn also unmittelbar Vermögensverminderungen oder Vermögensvermehrungen darstellen. Ebenso wirken sich bei einem Mitunternehmer alle Wertveränderungen des Betriebsvermögens auf seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen aus, bilden für ihn also unmittelbar Vermögensverminderungen oder Vermögenserhöhungen. Nur weil diese unmittelbaren Beziehungen zwischen dem Vermögen einer Personengesellschaft und dem Vermögen ihrer Gesellschafter bestehen, kann man davon sprechen, daß die Gesellschafter für den gemeinschaftlichen Betrieb die Gefahr tragen und daß der Betrieb auf ihre Rechnung geht.

Einen Vermögensanteil in diesem Sinn kann nur jemand haben, der einen Anteil an den Anlagewerten des Unternehmens und einem etwaigen besonderen Geschäftswert gemäß der Höhe seiner Anlage zu beanspruchen hat. Die Beteiligung eines Mitunternehmers an den stillen Rücklagen braucht sich aber nicht notwendig auf die stillen Rücklagen aller Anlagewerte zu erstrecken. Es ist auch eine Vereinbarung möglich, daß ein Gesellschafter nur an den stillen Rücklagen derjenigen Anlagewerte teilhaben soll, die nach seinem Eintritt in die Gesellschaft erworben werden. Ob eine solche nach dem RZS-Urteil vom 19. Dezember 1931 VI A 1017/31 statthafte Abrede dingliche Wirkung hat oder nur eine Gewinnverteilungsvereinbarung für den Fall der Veräußerung bestimmter Anlagewerte darstellt, ist für das Steuerrecht belanglos, weil die Frage der Mitunternehmerschaft nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist.

Der Begriff des Mitunternehmers ist ein wirtschaftlicher Begriff. Ob ein Gesellschafter an den Anlagewerten, also auch an den stillen Rücklagen eines Unternehmens beteiligt ist, entscheidet sich bei Zweifeln nach der allgemeinen wirtschaftlichen Sachlage, wie sie sich nach den Erfahrungen des Erwerbslebens einem unbefangenen

Beschauer darstellt, und nicht notwendig nach den Regeln des bürgerlichen Rechts.

Zusammenfassend kann man sagen: Mitunternehmer ist jemand, auf dessen Mitrechnung und Mitgefahrr ein Betrieb geführt wird, also jemand, der einen Anteil am Vermögen einer Personengesellschaft besitzt ohne Rücksicht darauf, ob dies nach außen in Erscheinung tritt oder nicht. Oft wird der Begriff des Mitunternehmers auch in folgender Weise gefaßt: Mitunternehmer ist, wer an einem Unternehmen auf Gedeih oder Verderb teilnimmt.

Dieser Grundsatz erleidet in mancher Hinsicht Einschränkungen. Ein Mitunternehmer muß zwar wie ein Einzelunternehmer für das Unternehmen die Gefahr tragen. Die Gefahrtragung kann aber, weil sich die Gefahr auf mehrere Personen verteilt, für den einzelnen Mitunternehmer abgeschwächt werden. Allerdings muß bei jeder Unternehmergemeinschaft mindestens ein Teilhaber ohne jede Einschränkung haften. Der typische Fall der beschränkten Gefahrtragung ist der des Kommanditisten. Ein Kommanditist haftet im Innen- und Außenverhältnis nur bis zur Höhe seiner Kommanditeinlage. Trotzdem ist ein Kommanditist als Mitunternehmer anzusehen. Er besitzt einen echten Anteil am Vermögen der Kommanditgesellschaft, weil sein Anteil durch die Schwankungen im Betriebsvermögen der Gesellschaft unmittelbar beeinflusst wird und weil er ein Anrecht auf einen Teil der stillen Rücklagen gewährt. Der Kommanditanteil wird zwar, wenn sein Kapitalbetrag verloren ist, durch weitere Verluste der Gesellschaft nicht mehr berührt. Das fällt aber gegenüber der grundlegenden Tatsache, daß der Anteil in allen anderen Fällen durch die Wertschwankungen des Betriebsvermögens unmittelbar betroffen wird, nicht ins Gewicht.

Bei DGG ist eine Einschränkung der Haftung nach außen hin nicht möglich. Die Gesellschafter können aber eine Abrede dahin treffen, daß einer oder mehrere Teilhaber im Innenverhältnis an den Verlusten nur bis zu einer bestimmten Höhe oder überhaupt nicht teilnehmen. Bei diesen Gesellschaften ist die Gefahrtragung beschränkt, weil Verluste der Gesellschaft bei der Gewinnverteilung von ihren Kapitalanteilen nicht abgerechnet werden dürfen, sondern ausschließlich von den anderen Gesellschaftern zu tragen sind. Offene Handelsgesellschaften, deren Gefahrtragung in dieser Weise beschränkt ist, stehen wirtschaftlich einem Kommanditisten gleich. Sie sind aus denselben Gründen wie ein Kommanditist als Mitunternehmer zu behandeln.

In manchen Fällen wird bei DGG und KomG vereinbart, daß bei dem Ausscheiden eines Gesellschafters dieser Gesellschafter nur den Nennbetrag seines Kapitalanteils, nicht auch den ihm an sich zustehenden Anteil an den offenen und stillen Rücklagen erhält. In Gesellschaftsverträgen solcher Art ist oft weiter bestimmt, daß die Gesellschaft bei dem Tod eines Gesellschafters fortgeführt werden soll, daß die Erben des verstorbenen Gesellschafters aber, wenn sie die Gesellschaft nicht mit fortsetzen wollen, nur einen Anspruch auf den Kapitalanteil haben sollen,

also keinen Anteil von den Rücklagen erhalten sollen. Vertragsbestimmungen dieser oder ähnlicher Art finden sich fast ausschließlich bei Gesellschaften, deren Teilhaber sich nur aus Angehörigen einer Familie zusammensetzen. Die Vereinbarungen haben den Zweck, das Unternehmen der Gesellschaft durch Kapitalrückzahlungen nicht zu sehr zu schwächen, damit der Betrieb der Familie erhalten bleibt.

Für die rechtliche Beurteilung ist hier von wesentlicher Bedeutung, daß die Gesellschafter, die einen Anteil an den offenen und stillen Rücklagen nicht erhalten, von vornherein nicht feststehen. Erst im Lauf der Zeit ergibt sich, welche Gesellschafter vor der Auflösung der Gesellschaft aus der Gemeinschaft ausscheiden und deshalb vertragsgemäß an den stillen Rücklagen nicht beteiligt sind. Die Teilhaber, die in der Gesellschaft bis zu deren Auflösung verbleiben, haben selbstverständlich einen Anspruch auf einen Teil der stillen Rücklagen. Bei dieser Sachlage muß man annehmen, daß jeder Gesellschafter grundsätzlich einen Anteil auch an den stillen Rücklagen, also einen echten Vermögensanteil besitzt, daß die Gesellschafter aber für bestimmte Fälle auf die volle Geltendmachung ihrer gesellschaftsrechtlichen Ansprüche verzichtet haben. Die Gesellschafter sind also in den genannten Fällen als Mitunternehmer anzusehen. Grundlegend davon verschieden sind die Fälle, in denen genau bestimmte Personen von vornherein von der Beteiligung an den Rücklagen ausgeschlossen sind, wie z. B. stille Gesellschafter. Solche Personen sind keine Mitunternehmer.

Die Mitunternehmerschaft ist demnach abhängig von dem Besitz eines Anteils am Vermögen der Gesellschaft. Ein bedeutendes Interesse an einem Betrieb genügt allein in keinem Fall für die Annahme von Mitunternehmerschaft. Gläubiger von größeren Darlehen oder leistende Angestellte haben oft großes Interesse an dem Gedeihen eines Betriebs. Mitunternehmer dieses Betriebs sind sie deswegen noch nicht. Auch die Beteiligung am Gewinn und Verlust aus einem Unternehmen rechtfertigt nicht die Annahme von Mitunternehmerschaft, wenn nicht mit der Gewinnbeteiligung ein Vermögensanteil verbunden ist. Der Besitz eines Vermögensanteils wird als so ausschlaggebend angesehen, daß trotz Fehlens einer Beteiligung am laufenden Gewinn und Verlust Mitunternehmerschaft angenommen wird, wenn nur eine Beteiligung an den Anlagewerten vorhanden ist. Regelmäßig ist allerdings ein Gesellschafter auf Grund seines Vermögensanteils auch am Gewinn und Verlust beteiligt. Hinweis auf das RG-Urteil vom 1. Mai 1929 VI A 325/29, RStBl. 1929 S. 427.

Offene Handelsgesellschaften und Gesellschaften des bürgerlichen Rechts werden durch den Tod eines Mitunternehmers aufgelöst. (Kommanditgesellschaften werden nur durch den Tod eines persönlich haftenden Gesellschafters aufgelöst.) Im Gesellschaftsvertrag kann aber bestimmt werden, daß die Gesellschaft nach dem Tod eines Teilhabers fortgesetzt wird. Treten in einem solchen Fall die Erben an Stelle des gestorbenen Gesellschafters in die Gesellschaft ein, so sind sie ohne Frage als Mitunternehmer zu behandeln. Ein Erbe ist aber auch dann als

Mitunternehmer anzusehen, wenn die Gesellschaft durch den Tod des Erblassers aufgelöst worden ist. Die Gesellschaft muß nach dem Todesfall liquidiert werden. Der Erbe gilt für die Dauer der Liquidation an Stelle des bisherigen Gesellschafters als Mitunternehmer. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 7. Februar 1934 VI A 933/32, RStBl. 1934 S. 566.

Es ist nicht unbedingt erforderlich, daß sich ein Mitunternehmerverhältnis auf die gesamte Tätigkeit eines Unternehmens erstreckt. Wenn ein Unternehmen außer dem Hauptgeschäft noch mehrere Zweiggeschäfte besitzt, könnte z. B. jemand nur bei einem dieser Zweiggeschäfte Mitunternehmer sein. Regelmäßig wird ein solcher Fall nur bei Angestellten vorkommen, die als Leiter eines Zweiggeschäfts bestellt worden sind. Es kann im wirtschaftlichen Interesse der Firma und eines solchen Angestellten liegen, daß sich der Angestellte mit einer Kapitaleinlage beteiligt. Die Beteiligung wird sich nach dem Willen der Parteien in solchen Fällen, weil der Angestellte nur an dem Zweiggeschäft interessiert ist, öfters auch nur auf das Zweiggeschäft beschränken und nur einen Anteil an den stillen Rücklagen des Zweiggeschäfts gewähren. Der Leiter der Zweigstelle ist dann Mitunternehmer nur hinsichtlich dieses Zweiggeschäfts. Ist das Gesamtunternehmen bisher in der Hand einer einzigen Person gewesen, so haben wir rechtlich die Erscheinung, daß jetzt hinsichtlich der einen Zweigstelle Mitunternehmerschaft vorliegt, hinsichtlich des übrigen Betriebs aber Einzelunternehmerschaft. Gehört das Gesamtunternehmen aber einer DSG, so wäre für das Zweiggeschäft eine besondere DSG anzunehmen, die von den Gesellschaftern der DSG des Hauptunternehmens und dem Leiter der Zweigstelle gebildet würde. Hinweis auf das RFG-Urteil vom 17. Juli 1935 VI A 483/35, RStBl. 1935 S. 1192.

Für den Nießbrauch an einem Anteil an einer Personengesellschaft ergeben sich Besonderheiten. Wenn z. B. ein Kommanditist einer anderen Person den Nießbrauch an seinem Kommanditanteil bestellt, so erhält der Nießbraucher für die Dauer des Nießbrauchs die Gewinnanteile, die auf den Kommanditanteil entfallen. Der Anteil am Geschäftsvermögen (hier der Kommanditanteil) steht dem Nießbraucher aber nicht zu, sondern der Kommanditist bleibt im Besitz seines Vermögensanteils. Der Kommanditist behält deshalb trotz des Nießbrauchs ein Anrecht auf die in den Anlagewerten stehenden stillen Rücklagen. Der Kommanditist bleibt insgedessen auch nach der Nießbrauchbestellung Mitunternehmer der Kommanditgesellschaft. Im RFG-Urteil vom 22. Dezember 1937 VI 87/37, RStBl. 1938 S. 77, das den ähnlichen Fall der elterlichen Nutznießung am Kindesvermögen behandelt, ist hierüber gesagt:

„Der Nutznießer, wie der Nießbraucher, ist an Wertsteigerungen (stillen Reserven) und Wertverlusten des seiner Nutznießung unterliegenden gewerblichen Betriebsvermögens nicht beteiligt; diese Wertveränderungen treffen ausschließlich den Eigentümer. Auch der Beschwerdeführer war daher trotz der Nutznießung . . . Mitunternehmer des Betriebs.“

Der Nießbraucher besitzt keinen Anteil am Geschäftsvermögen. Er ist nicht an den Rücklagen beteiligt. Ihm steht nur ein Anteil am Gewinn zu. Der Gewinn fließt ihm aber nicht auf Grund einer Beteiligung als stiller Gesellschafter oder als Lantime zu, sondern auf Grund des Vermögensanteils, an dem ihm der Nießbrauch bestellt worden ist. Der Nießbraucher nimmt deshalb insoweit Mitunternehmerrechte wahr. Die Mitunternehmerrechte des Nießbrauchers sind von dem eigentlichen Mitunternehmerrecht des Gesellschafters (in unserem Beispiel des Kommanditisten) abgeleitet. Nießbraucher und Kommanditist besitzen zusammen nur ein einziges Mitunternehmerrecht, in dessen Ausübung sie sich geteilt haben. Weil beide Mitunternehmerrechte (wenn auch nur teilweise) ausüben, müssen beide als Mitunternehmer behandelt werden. Der Nießbraucher gilt deshalb für die Dauer des Nießbrauchs als Mitunternehmer.

Mitunternehmerschaft ist nur gegeben, wenn ein gemeinsames Betriebsvermögen vorliegt, an dem die Gesellschafter beteiligt sind. Eine Personenvereinigung ist also nur dann eine Unternehmergemeinschaft, wenn sie einen gemeinsamen Geschäftsbetrieb besitzt. Die an einer Interessengemeinschaft beteiligten Gewerbetreibenden sind deshalb regelmäßig keine Mitunternehmer hinsichtlich der Interessengemeinschaft. Gleiches gilt für Metaverbindungen und in vielen Fällen auch von Konsortien. Hinweis auf Abschnitt 4.

Der Gläubiger einer Personengesellschaft ist selbst dann, wenn er das Unternehmen wirtschaftlich beherrscht, regelmäßig nicht als Mitunternehmer anzusehen, weil er an den Anlagewerten nicht beteiligt ist. Auch wenn die Gläubiger einer zahlungsunfähigen Gesellschaft das Geschäft auf eigene Rechnung weiterführen lassen, bis ihre Ansprüche befriedigt sind, werden sie dadurch nicht Mitunternehmer. Im Fall des RFG-Urteils vom 10. Dezember 1930 VI A 909 u. 910/30 war eine DSG in Zahlungsschwierigkeiten geraten. Die Gläubiger der DSG schlossen mit den Gesellschaftern folgende Vereinbarung: Die Gläubiger sollten ihre Forderungen auf unbestimmte Zeit zinslos stunden. Die Gesellschafter sollten den Betrieb auf Rechnung der Gläubiger fortführen und für die Betriebsführung ein festes monatliches Gehalt bekommen. Die Überschüsse sollten vierteljährlich auf die Gläubiger entsprechend der Höhe ihrer Forderungen verteilt werden. Sobald alle Forderungen getilgt waren, sollte die DSG von diesen wirtschaftlichen Beschränkungen wieder befreit sein.

Diese Vereinbarung wurde durchgeführt. Die Gläubiger konnten trotz der wirtschaftlichen Beherrschung der DSG nicht als Mitunternehmer hinsichtlich des Betriebs angesehen werden, weil sie einen Anspruch auf die stillen Rücklagen nicht erhielten. Die Gesellschafter blieben dagegen weiter Mitunternehmer, und zwar allein. Sie wurden zwar vorübergehend vom Gewinn ausgeschlossen, behielten aber ihren Anteil am Vermögen der Gesellschaft. (Fortsetzung folgt.)

Keine lohnsteuerpflichtige Beitragsleistung

Bekanntlich sind die gesetzlichen Arbeitgeberbeiträge zu den Sozialversicherungen kein Arbeitslohn. In einem Fall war die Lohnsteuerpflicht von Beiträgen streitig geworden, die von einem Arbeitgeber an eine Versorgungseinrichtung geleistet werden, die für an sich reichsgesetzlich versicherungspflichtige Arbeitnehmer die Einrichtung der gesetzlichen Versicherung ersetzt. Der Reichsfinanzhof hat in seinem zur Veröffentlichung bestimmten Urteil vom 10. Februar 1939 IV 21/39 S ausgesprochen, daß in diesem Fall die Beiträge der Arbeitgeberin, soweit sie in Anwendung der Reichsversicherungsordnung und des Angestelltenversicherungsgesetzes Pflichtbeiträge der Arbeitgeberin wären, als Leistungen der Arbeitgeberin auf Grund gesetzlicher Verpflichtung anzusehen und daher insoweit nicht als steuerpflichtige Beitragsleistungen zu behandeln sind. Die Leistungen des Arbeitgebers, die über die Beiträge hinausgehen, die bei Durchführung der gesetzlichen Versicherungen von ihm als Pflichtbeiträge zu zahlen wären, stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Oe.

Ausgleich von Härten in Österreich

Steuerpflichtige, deren Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften besteht, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, werden § 46 Absatz 1 Ziffern 1 und 2 EStG gemäß mit dem Einkommen veranlagt, wenn das Einkommen den Betrag von 8000 RM übersteigt oder die Einkünfte, von denen der Steuerabzug nicht vorgenommen worden ist, mehr als 300 RM betragen. Die Anwendung dieser Bestimmung bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für 1938 in Österreich führt zu erheblichen Nachzahlungen der veranlagten Arbeitnehmer. Die nach österreichischem Recht von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Kalenderjahr 1938 vorgenommenen Steuerabzüge sind in vielen Fällen beträchtlich geringer als die sich bei der Veranlagung für 1938 ergebende Einkommensteuerschuld. Mit Runderlaß vom 17. April 1939 S 2300 — 603 III hat der Reichsminister der Finanzen für diese Fälle einen besonderen Ausgleich von Härten bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für 1938 vorgesehen.

Wird ein Arbeitnehmer, der nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat, auf Grund des § 46 Absatz 1 Ziffer 1 EStG veranlagt, so darf nach der Anweisung im Runderlaß vom 17. April 1939 der Steuerbetrag, der nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge noch zu erheben ist, bei Steuerpflichtigen, die als ledig zu behandeln sind, 20 v. H., bei Steuerpflichtigen, die nicht als ledig zu behandeln sind und denen Kinderermäßigung nicht zusteht, 10 v. H., und bei Steuerpflichtigen, denen Kinderermäßigung zusteht, 5 v. H. der Einkommensteuerschuld, die sich aus der Einkommensteuertabelle ergibt, nicht übersteigen. Das gilt nicht, wenn das Einkommen 12 000 RM übersteigt.

Wird ein Arbeitnehmer nur auf Grund des § 46 Absatz 1 Ziffer 2 EStG veranlagt, so darf der Steuer-

betrag, der nach Anrechnung der Steuerabzugsbeträge noch zu erheben ist, bei Steuerpflichtigen, die als ledig zu behandeln sind, 20 v. H., bei Steuerpflichtigen, die nicht als ledig zu behandeln sind und denen Kinderermäßigung nicht zusteht, 15 v. H., und bei Steuerpflichtigen, denen Kinderermäßigung zusteht, 10 v. H. der Einkünfte nicht übersteigen, von denen ein Steuerabzug nicht vorzunehmen war. Das gilt nicht, wenn die Einkünfte, die neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bezogen worden sind, 2000 RM übersteigen.

Nach den gleichen Grundsätzen ist auch in anderen Fällen zu verfahren, in denen sich besondere Härten bei der Veranlagung von Arbeitnehmern ergeben. Vorauszulegen ist aber auch hier, daß das Einkommen 12 000 RM und die neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bezogenen Einkünfte 2000 RM nicht übersteigen.

L.

Körperschaftsteuer in den sudetendeutschen Gebieten

Durch die Elfte Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in den sudetendeutschen Gebieten vom 11. April 1939 (RGBl. I S. 802) ist die Körperschaftsteuer in den sudetendeutschen Gebieten eingeführt worden. Es gelten damit auch die zur Körperschaftsteuer des Altreichs ergangenen Richtlinien und Erlasse.

Das Reichsrecht in den sudetendeutschen Gebieten ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1939 anzuwenden. Für das Kalenderjahr 1938 findet eine Veranlagung nach den Vorschriften des Reichsrechts nicht statt.

Um den Übergang zu erleichtern, soll bei der ersten Veranlagung nach Reichsrecht das Gesetz über die Erhöhung der Körperschaftsteuer vom 25. Juli 1938 (RGBl. I S. 952) noch nicht angewendet werden. Durch dieses Gesetz ist im Altreich die Körperschaftsteuer für Einkommen von mehr als 100 000 RM auf 40 vom Hundert (in den Fällen des § 19 Abs. 2 auf 20 vom Hundert) erhöht worden. Diese Erhöhung gilt in den sudetendeutschen Gebieten für das Kalenderjahr 1939 noch nicht. Das hat also zur Folge, daß alle nach § 1 und § 2 RStG in den sudetendeutschen Gebieten steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen ohne Rücksicht auf die Höhe ihres Einkommens für das Kalenderjahr 1939 mit einem einheitlichen Steuersatz von 30 vom Hundert (oder 15 vom Hundert in den Fällen des § 19 Abs. 2 RStG) zur Körperschaftsteuer zu veranlagten sind.

Für die Vorauszahlungen, die bis zur Bekanntgabe des Körperschaftsteuerbescheids für 1939 fällig werden, ist das bisherige Recht maßgebend. Die Vorauszahlungen sind also nach den Bestimmungen über die besondere Erwerbsteuer weiter zu entrichten. Das gilt auch für die bisherigen Fälligkeitstage der Vorauszahlungen. Die Vorauszahlungen können aber entsprechend den Vorschriften des Reichsrechts (§ 37 Abs. 2 EStG, § 20 RStG) und darüber hinaus auf Antrag aus Billigkeitsgründen herabgesetzt werden.

Die Vorschriften über die besondere Erwerbsteuer im III. Hauptstück des Gesetzes über die direkten Steuern vom 15. Juni 1927 mit ihren späteren Änderungen sind auf Einkünfte, die der Veranlagung für das Kalenderjahr 1939 oder für ein späteres Kalenderjahr zugrunde liegen, nicht mehr anzuwenden. Die bisherigen Vorschriften über die besondere Erwerbsteuer gelten nur für die Bemessung und Entrichtung der Vorauszahlungen, die bis zur Bekanntgabe des Körperschaftsteuerbescheids für 1939 fällig werden.

— w.

Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften in den sudetendeutschen Gebieten

Das handelsrechtliche Umwandlungsgesetz mit seinen Durchführungsverordnungen ist durch § 25 der Zweiten Verordnung zur Einführung handelsrechtlicher Vorschriften vom 9. Februar 1939, RSBl. I S. 176, RSBl. 1939 S. 293, in den sudetendeutschen Gebieten mit Wirkung ab 1. März 1939 eingeführt worden. Durch den RdF-Erlaß vom 21. April 1939, RSBl. 1939 S. 602, sind nunmehr für die sudetendeutschen Gebiete die gleichen steuerlichen Erleichterungen ausgesprochen worden, wie sie durch den RdF-Erlaß vom 24. November 1938, RSBl. 1938 S. 1097, für die Umwandlung und Auflösung von Kapitalgesellschaften in der Ostmark gewährt worden sind. Die Bestimmungen dieses Erlasses sind in der DStZ 1938 Nr. 52/53 eingehend dargestellt worden. Die Erleichterungen erstrecken sich auf die Steuern vom Einkommen und Ertrag, auf die Umsatzsteuer, auf die Grunderwerbsteuer einschließlich der Zuschläge und auf die Wertzuwachsabgabe.

Die Regelung für die sudetendeutschen Gebiete weicht von der Regelung für die Ostmark nur in einigen Punkten ab: Die Kapitalgesellschaft muß vor dem 1. März 1939 entstanden sein (in Österreich vor dem 1. Oktober 1938) und die Umwandlungsbilanz muß auf einen Bilanztag in der Zeit vom 31. Oktober 1938 bis einschließlich 31. Dezember 1939 aufgestellt sein. Im sudetendeutschen Gebiet ist die Grunderwerbsteuer bereits eingeführt, so daß eine Berücksichtigung des früheren Abgabenrechts im Gegensatz zu Österreich nicht mehr erforderlich war. Schließlich enthält der sudetendeutsche Erlaß keine Bestimmungen über die Gebühren, die aus Anlaß der Umwandlung entstehen (Vertrags- und Handelsregistergebühren), weil diese Gebühren abweichend von den entsprechenden österreichischen Gebühren keine Steuern sind.

Meu.

Steuerliche Behandlung der Krankenanstalten

Die freien gemeinnützigen Krankenanstalten und die privaten Krankenanstalten sind von der Gewerbesteuer und der Grundsteuer befreit, wenn sie in besonderem Maß der minderbemittelten Bevölkerung dienen. Das ist anzunehmen, wenn:

1. Die Pflegefälle in allen Verpflegungsklassen die Beträge nicht übersteigen, die der Oberfinanzpräsident als Höchstfälle festgesetzt hat,
2. mindestens vierzig vom Hundert der jährlichen Verpflegungstage auf Kranke der Sozialversicherung und der öffentlichen Fürsorge oder auf solche Selbstzahler entfallen, die nicht mehr als den niedrigsten Pflegefall im Sinn der Ziffer 1 entrichten, und bei denen die ärztlichen Gebühren nachweislich die Mindestsätze der staatlichen Gebührenordnung nicht überschritten haben.

Die Bestimmungen hierüber sind im § 8 Abs. 2 der Zweiten GewStVO und §§ 16, 17 GrStVO enthalten.

Die von der öffentlichen Hand (d. h. vom Reich, von einem Land, von einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband) unterhaltenen Krankenanstalten sind stets von der Gewerbesteuer und der Grundsteuer befreit. Denn hier wird davon ausgegangen, daß diese Anstalten immer in besonderem Maß der minderbemittelten Bevölkerung dienen.

Bei der Gewerbesteuer und der Grundsteuer sollen die freien gemeinnützigen Krankenanstalten und die privaten Krankenanstalten grundsätzlich den Krankenanstalten der öffentlichen Hand gleichgestellt werden. Sie sollen dann von diesen beiden Steuerarten befreit werden, wenn sie die Kranken zu Bedingungen aufnehmen, die den Bedingungen entsprechen, wie sie bei den Krankenanstalten der öffentlichen Hand bestehen.

Die Durchführung der Befreiungsvorschriften bereitet sehr erhebliche Schwierigkeiten. Ein Hauptgrund liegt darin, daß die Bedingungen für die Behandlung der Kranken in den Krankenanstalten des Deutschen Reichs noch keineswegs einheitlich sind. Ein Vergleich der Bestimmungen stieß daher auf außergewöhnliche Hindernisse.

Die Fragen sind jetzt in dem Runderlaß vom 25. April 1939 L 1410 — 20 III (RSBl. 1939 S. 639) geregelt. Dieser Runderlaß ist das Ergebnis von zahlreichen Beratungen der beteiligten Ministerien mit den Vertretern des Reichsärztesführers, den Vertretern der Reichsärztekammer und den Vertretern der Krankenanstalten. Der Runderlaß regelt den Begriff der Krankenanstalt, die Bedeutung der Pflegefälle, die Einteilung in Verpflegungsklassen, die Berechnung der Verpflegungstage und anderes mehr. Es ist erforderlich, gewisse Gruppen nach der Art und der Lage der Anstalten (allgemeine Krankenanstalten, Fachanstalten, örtliche Lage) zusammenzufassen. Die Höchstfälle werden durch die Oberfinanzpräsidenten ermittelt und festgesetzt. Für die Anwendung der Höchstfälle durch die Finanzämter sind neue Bestimmungen erlassen, die teilweise eine Erleichterung bringen.

Liegen die Voraussetzungen vor, so tritt die Befreiung von der Gewerbesteuer und der Grundsteuer ein.

Für die Körperschaftsteuer und die Vermögensteuer ist — soweit die Anstalten von Körperschaften und Personenvereinigungen unterhalten werden — darüber hinaus noch zu prüfen, ob eine Befreiung wegen Verfolgung von gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken möglich ist.

Nachdem die steuerliche Behandlung der Krankenanstalten unter Mitwirkung aller Beteiligten in dem neuen Runderlaß geklärt worden ist, können nunmehr auch die in vielen Bezirken seit längerer Zeit streitigen Fälle abschließend geregelt werden.

— w.

Wirtschaftlicher Beobachter

Geld, Kredit und öffentliche Finanzen Industrie

Deutsche Bank. Die Umsätze der Deutschen Bank sind im Jahr 1938 gegenüber 1937 um 10,6 v. H. gestiegen. Die Einlagen und Spareinlagen haben sich um 412 Millionen Reichsmark auf 3,27 Milliarden Reichsmark erhöht. Aus dem Gewinn soll wieder eine Dividende von 6 v. H. ausgeschüttet werden.

Einlagenzuwachs der Sparkassen. Der Einlagenstand der Deutschen Sparkassen hat durch die Rückgliederung der Ostmark und des Sudetenlands um etwa 2 Milliarden Reichsmark zugenommen. Die Sparkasseneinlagen des Altreichs nahmen im Jahr 1938 um 2,28 Milliarden Reichsmark zu.

Vermögenslage der Angestellten- und Invalidenversicherung Ende 1938. Nach Mitteilung von „Wirtschaft und Statistik“ ergibt sich das folgende Bild in Millionen Reichsmark:

	Stand am Jahresende			Zunahme im Jahre	
	1936	1937	1938	1937	1938
Rohvermögen					
Angestelltenversicherung	2 997,1	3 386,7	3 843,7	389,6	457,0
Invalidenversicherung	2 030,3	2 426,4	3 091,3	394,1	664,9
Zusammen	5 027,4	5 813,1	6 935,0	783,7	1 121,9
Kapitalanlagen					
Hypotheken u. Grundschulden	1 405,2	1 550,8	1 646,0	145,6	95,2
davon an Grundstücken	161,7	156,2	156,9	5,5	0,7
" gewerblich	87,8	89,4	85,1	1,6	4,3
" Wohnungsneubau	933,2	1 077,6	1 184,1	144,4	110,5
" sonstige Grundstücken	222,5	227,6	215,9	5,1	11,7
Wertpapiere	2 050,8	2 443,4	3 397,4	393,1	954,0
davon Anleihen des Reichs	1 230,7	1 562,0	2 527,3	331,3	965,3
" der Länder	91,4	119,5	111,7	28,1	7,8
" der Gemeinden	40,7	41,4	42,9	1,1	1,1
" Kommunalobligationen	174,8	184,6	186,1	9,8	1,5
" Pfandbriefe	318,8	349,5	351,4	30,7	1,9
" sonstige	193,9	186,0	178,0	7,9	8,0
Darlehen	983,0	1 270,3	1 323,4	232,3	53,1
davon an das Reich	257,6	298,0	294,2	40,4	3,8
" an Länder	189,2	199,8	191,1	10,6	8,7
" an Gemeinden	45,8	505,2	522,7	52,4	17,5
" sonstige	88,4	267,3	315,4	128,9	48,1
Raffensbestand und Darlehen					
an Banken	381,2	367,3	376,0	41,1	8,7
Grundstücke	207,7	181,3	192,2	26,4	10,9
Verbindlichkeiten	82,4	49,6	64,8	32,8	15,2
Reinvermögen					
Angestelltenversicherung	2 969,8	3 342,1	3 783,5	372,3	441,4
Invalidenversicherung	1 975,2	2 421,4	3 096,7	446,2	665,3
Zusammen	4 945,0	5 763,5	6 870,2	818,5	1 106,7

Aktiengesellschaften Ende 1938. Nach Mitteilung von „Wirtschaft und Statistik“ ergibt sich für Zahl und Größe der am Ende des Jahres 1938 vorhandenen Aktiengesellschaften das folgende Bild:

Grundkapital (in RM)	Ene					
	1927		1931		1938	
	Zahl	Zahl	Zahl	Nominalkap. in Mill. RM	Zahl	Nominalkap. in Mill. RM
5 000	604	342	62	0,8	46	0,2
über 5 000 bis unter 50 000	1 635	1 126	340	7,4	243	5,3
50 000 " " 100 000	1 367	1 252	537	31,4	886	22,6
100 000 " " 500 000	3 802	3 340	2 047	485,2	1 800	429,6
500 000 " " 1 000 000	1 482	1 352	864	562,5	824	531,0
1 000 000 " " 5 000 000	2 378	2 255	1 622	3 345,0	1 603	3 322,2
5 000 000 " " 20 000 000	540	578	450	3 945,5	442	3 908,1
20 000 000 " " 50 000 000	88	121	114	3 221,9	115	3 269,9
50 000 000 und mehr	60	71	58	7 105,3	59	7 261,0
Zusammen	11 966	10 437	6 094	18 704,5	5 518	18 744,8

Gesamtang der Deutschen Seefischerei im Jahr 1938. Entwicklung:

Rechenjahr	in 1000 Doppelzentner	in Mill. RM
1932	3 390	53,9
1933	3 873	60,2
1934	4 011	71,6
1935	4 768	83,7
1936	5 965	105,8
1937	6 724	102,9
1938	7 177	103,8

Schuhindustrie im Jahr 1937. Die Gesamtzeugung von Schuhwerk hat sich wie folgt entwickelt:

1936	155,9 Millionen Paar,
1937	156,8 Millionen Paar.

Der Gesamtwert der Erzeugung betrug im Jahr 1937 732,5 Millionen Reichsmark (im Jahr 1936 667,7 Millionen Reichsmark). Die Zahl der Betriebe betrug im Jahr 1937 1 370. Im Jahr 1938 ist, wie sich aus vorläufigen Zahlen ergibt, wieder eine Steigerung um rund 10 v. H. eingetreten.

Textilrohstoffversorgung im Jahr 1938. Das Institut für Konjunkturforschung veröffentlicht einen Überblick über die Rohstoffversorgung der Deutschen Textilindustrie im Jahr 1938 auf Grund der für das Altreich vorliegenden Zahlen. Danach hat sich die Menge der für die Textilindustrie zur Verfügung stehenden Rohstoffe (ohne Regenerate gleich Reißwolle und Reißbaumwolle) wie folgt entwickelt:

1933	767 000 Tonnen
1934	765 000 Tonnen
1935	828 000 Tonnen
1936	736 000 Tonnen
1937	924 000 Tonnen
1938	1 010 000 Tonnen.

Einschließlich Regenerate waren es im Jahr 1938 1,1 Millionen Tonnen. Die heimische Erzeugung von Textilrohstoffen hat im Jahr 1938 große Fortschritte gemacht. 266 000 Tonnen Textilrohstoffe (ohne Regenerate) oder 26,3 v. H. der gesamten Versorgung wurden im Jahr 1938 im eigenen Land erzeugt, gegenüber 5,5 v. H. im Jahr 1933 und 22,2 v. H. im Jahr 1937.

Friedrich Krupp AG, Essen. Das Geschäftsjahr 1937/38 schließt mit einem verfügbaren Überschuß in Höhe von 21,3 Millionen Reichsmark (im Vorjahr 17,2 Millionen Reichsmark) ab. Die Gesellschaft verteilt für das Geschäftsjahr 1937/38 eine Dividende von 6 v. H. (im Vorjahr 5 v. H.). Etwa ein Viertel des Gesamtumsatzes von 1937/38 entfiel auf die Ausfuhr.

Adam Opel AG, Rüsselsheim. Die Adam Opel AG hat im Jahr 1938 140 580 Kraftwagen hergestellt. Das sind 7,9 v. H. mehr als im Jahr 1937. Das Werk Brandenburg hat seine Erzeugung um 25,7 v. H., das Stammwerk in Rüsselsheim um 5,2 v. H. erhöht. Die Ausfuhr hat sich stückzahlenmäßig von 32 611 Kraftwagen auf 36 444 Kraftwagen (= 11,8 v. H.) erhöht. Dem Wert nach hat sich die Ausfuhr von Kraftwagen im Jahr 1938 um 23,5 v. H. erhöht. Die Gefolgschaft konnte auf 27 000 vergrößert werden. Das Geschäftsjahr 1938 schließt mit einem Reingewinn von 13,8 Millionen Reichsmark (im Vorjahr 9,571 Millionen Reichsmark) ab. Dazuhin kommt der Gewinnvortrag aus dem Vorjahr in Höhe von 6,6 Millionen Reichsmark. Die Gesellschaft verteilt eine Dividende von wieder 8 v. H.

Verkehr

Personenverkehr der Straßenbahnen im Jahr 1938. Es ergibt sich das folgende Bild (einschließlich der Schnellbahnen):

	Kalenderjahr 1938	Tagesdurchschnitt 1938
Beförderte Personen . .	3 661 085 000	10 030 000
Wagenkilometer insges. .	945 372 000	2 590 000
Triebwagenkilometer . .	618 501 000	1 695 000
Betriebseinnahmen aus dem Personenverkehr in RM	545 483 000	1 494 000.

Arbeit und Soziales

Überseeische Auswanderung und Einreise im Jahr 1938. Die Auswanderung nach Übersee hat im Jahr 1938 um 8 060 Personen oder 57 v. H. gegenüber dem Vorjahr zugenommen. In dieser Zahl sind auch die Auswanderer aus dem Land Österreich ab 1. April 1938 enthalten. Die Zunahme entfällt insbesondere auf die jüdischen Auswanderer. Die Zahl der ausgewanderten Glaubensjuden (nicht Rassejuden!) stieg von 7 155 im Jahr 1937 auf 16 599 im Jahr 1938. Nach Mitteilung von „Wirtschaft und Statistik“ ergibt sich für die Zahl der reichsdeutschen Auswanderer das folgende Bild:

1929	48 734
1930	37 399
1931	13 644
1932	10 325
1933	12 866
1934	14 232
1935	12 226
1936	15 190
1937	14 203
1938	22 263.

Für die Zahl der ausländischen Auswanderer über reichsdeutsche Häfen ergibt sich das folgende Bild:

1937	6 361
1938	6 766.

Zahl der Einreisenden und Ausreisenden:

	Einreisende	
	insgesamt	davon Reichsdeutsche
1937	101 781	44 915
1938	96 091	46 446.
	Ausreisende	
	insgesamt	davon Reichsdeutsche
1937	122 544	58 891
1938	115 271	61 591.

Ernährung und Landwirtschaft

Reichsumlegungsrecht im Land Österreich. Durch Verordnung vom 28. Februar 1939 (RGBl. I S. 379) wurde das Umlegungsgesetz vom 26. Juni 1936, die Reichsumlegungsordnung vom 16. Juni 1937 und die Erste Verordnung zur Reichsumlegungsordnung vom 27. April 1938 mit Wirkung ab dem 1. Januar 1939 im Land Österreich eingeführt.

Erbhöfe im Deutschen Reich. Nach Mitteilung von „Wirtschaft und Statistik“ ergibt sich für Zahl und Größe der Erbhöfe im Altreich nach dem Stand vom Mitte 1938 das folgende Bild:

	Zahl der Erbhöfe	v. H. aller Erbhöfe	Erbhof-fläche ha	v. H. aller Erbhöfe
unt. 7,5 ha	20 067	2,9	134 470	0,9
7,5 ha bis 10 „	99 786	14,6	875 521	5,6
10 „ „ 15 „	175 444	25,6	2 168 463	13,9
15 „ „ 20 „	118 741	17,3	2 053 121	13,2
20 „ „ 25 „	75 696	11,0	1 692 212	10,9
25 „ „ 50 „	145 057	21,2	4 969 085	31,9
50 „ „ 75 „	33 120	4,8	1 975 355	12,7
75 „ „ 100 „	11 320	1,7	964 612	6,2
100 ha bis einschl. 125 „	4 680	0,7	520 397	3,4
über 125 „	1 086	0,2	208 637	1,3
Zusammen	684 997	100	15 561 873	100

Gärfutterbehälter und Gärfuttervorräte Ende 1938. Nach Mitteilung von „Wirtschaft und Statistik“ ergibt sich für Zahl und Inhalt der Gärfutterbehälter nach dem Stand vom 10. Dezember 1938 das folgende Bild:

	Festgefügte Gärfutterbehälter aus Stein, Beton Metall oder Holz	Behelfsmäßige Gärfutterbehälter
Zahl der Betriebe mit Gärfutterbehältern . . .	259 998	88 559
Behälter insgesamt . . .	319 682	93 477
Fassungsraum in cbm . . .	7 523 019	2 758 934
davon waren gefüllt (in cbm) mit:		
Grünfutterpflanzen . . .	2 124 000	93 200
Rübenblättern und Rübenschnitzeln . . .	2 282 800	2 168 500
Kartoffeln	1 463 200	345 600
Füllung insgesamt . . .	5 870 000	2 607 300.

Einführung der Verordnung über den Handel mit Vieh im Land Österreich und in den sudetendeutschen Gebieten. Im Land Österreich und in den sudetendeutschen Gebieten gilt ab 1. März 1939 die Verordnung über den Handel mit Vieh vom 25. Januar 1937 mit der Maßgabe, daß im § 7 Abs. 1 und 2 an Stelle des 31. Dezember 1937 der 31. März 1940 tritt (Verordnung vom 28. Februar 1939, RGBl. I S. 380).

Weinbau und Weinernte 1938. Nach der Bodenbenutzungsaufnahme 1938 betrug die Rebfläche im Alt-reich insgesamt 81 317 Hektar gegenüber 81 711 Hektar im Vorjahr. Von der Gesamtfläche waren im Jahr 1938 73 300 Hektar ertragsfähig. Für die Menge des geernteten Mostes ergibt sich das folgende Bild:

	1937	1938
Mostertrag insgesamt . . .	2 522 017 hl	2 445 245 hl
Davon Weißwein . . .	1 893 687 hl	1 946 236 hl
Mostertrag je Hektar . . .	34,2 hl	33,4 hl.

Durchschnittspreise für Weinmost in den wichtigsten Weinbaugebieten des Altreichs:

	Weißwein RM je hl	Rotwein
Rheingau	74,90	117,00
Rheingebiet	69,50	69,80
Nahegebiet	58,80	46,40
Mosel-, Saar- und Ruwertal	82,60	71,60
Mhrgbiet	64,40	75,60
Neustadt a. d. Weinstr.	87,30	57,50
Bergzabern, Gernersheim, Landau i. d. Pf. u. Speyer	63,00	57,50
Frankenthal, Kirchheimbolanden, Kusel, Ludwigshafen a. Rh. und Rodenhausen	62,30	53,20
Mainfranken	66,00	57,80
Unteres Neckartal	64,30	71,60
Nemstal	81,70	82,30
Enztal	81,10	78,90
Zabergäu	73,70	72,00
Marktgräflerggend	68,30	79,20
Kaiserstuhl	62,70	89,00
Breisgau	73,10	75,00
Odenau und Bühlerggend	77,10	98,60
Kraichgau und Neckarggend	65,60	67,60
Worms und Umgegend	54,80	49,60
Oppenheim und Umgegend	79,60	50,80
Mainz und Umgegend	60,80	51,40
Ingelheim und Umgegend	58,20	57,00
Wiesbachgebiet	53,80	52,70
Bingen und Umgegend	69,00	58,50
Alzey und Umgegend	55,30	51,20.

Zuckererzeugung im Betriebsjahr 1937/38. Im Betriebsjahr 1937/38 (1. Oktober 1937 bis 30. September 1938) wurden insgesamt 136,86 Millionen Doppelzentner Rüben verarbeitet gegenüber 106,48 Millionen Doppelzentner im Betriebsjahr 1936/37. Die Zunahme der verarbeiteten Rüben beträgt 30,38 Millionen Doppelzentner oder 28,5 v. H. Die durchschnittliche Ausbeute auf einen Doppelzentner Rüben ist von 16,97 Kilogramm auf 16,15 Kilogramm Roh-zuckerwert zurückgegangen. Die gesamte Zuckererzeu-

gung ist von 18,07 Millionen Doppelzentner auf 22,1 Millionen Doppelzentner oder um 22,3 v. H. gestiegen. Für die Entwicklung der Verbrauchszuckerherstellung ergibt sich das folgende Bild:

	1937/38		1936/37		Zunahme 1937/38 gegen 1936/37 in v. H.
	1 000 dz	v. H.	1 000 dz	v. H.	
Kristallzucker . . .	7 651,6	39,5	6 172,8	38,1	24,0
Gemahl. Melis . . .	4 243,0	21,9	3 634,1	22,4	16,8
Granuliert. Zucker	2 991,2	15,4	2 342,9	14,5	27,7
Gemahl. Raffinade	2 670,5	13,8	2 365,8	14,6	12,9
Platten-, Stangen- u. Würfelzucker	982,5	5,1	915,2	5,7	7,4
Stüben- und Krümelzucker . . .	489,7	2,5	433,4	2,7	13,0
übrige Sorten . . .	338,3	1,8	320,5	2,0	5,6
Zusammen	19 366,8	100,0	16 184,7	100,0	19,7

Milchverwertung im Jahr 1938. Nach Mitteilung von „Wirtschaft und Statistik“ ergibt sich für die Ver-wendung der erzeugten Rohmilch das folgende Bild:

	1937		1938	
	Mil. kg	v. H.	Mil. kg	v. H.
Milchanfall	25 440	—	25 120	—
davon				
verfüttert an Kälber	2 260	8,9	2 210	8,8
verfüttert an andere Tiere	490	1,9	500	2,0
im Erzeugerbetr. verwertet, frisch verbraucht	3 300	13,0	3 200	12,7
verarbeitet zu Butter	3 220	12,6	2 990	11,9
verarbeitet zu Käse	70	0,3	70	0,3
vom Erzeugerbetrieb unmittelbar abgesetzt	1 370	5,4	1 310	5,2
an Molkereien geliefert	14 730	57,9	14 840	59,1

Außenhandel und Wirtschaft des Auslandes

Bulgarien. Die Einfuhr von Kraftfahrzeugen aus Deutschland im Jahr 1938. Entwicklung in Stück:

	Einfuhr insgesamt	Davon aus Deutschland
Personenkraftwagen	478	257
Lastkraftwagen	913	578.

Deutschlands Anteil an der Gesamteinfuhr von Per-sonenkraftwagen betrug 53 v. H., bei den Lastkraftwagen 63 v. H.

Frankreich. Sudetengebiet im Deutsch-französischen Zahlungsabkommen. Die Gültigkeit des Deutsch-fran-zösischen Zahlungsabkommens vom 10. Juli 1937 ist mit Wirkung ab 1. April 1939 auf die sudetendeutschen Gebiete ausgedehnt worden.

Holland. Warenabkommen mit Deutschland. Zwi-schen Deutschland und Holland ist am 25. März 1939 ein Wa r e n a b k o m m e n abgeschlossen worden. Das

Warenabkommen umfaßt den gesamten Handelsverkehr zwischen Holland und Großdeutschland, also auch mit der Ostmark und dem Sudetenland. Die Protoktorate Böhmen und Mähren und das Memelland sind noch nicht berücksichtigt worden. Holland hat sich verpflichtet, die Zölle für bestimmte Erzeugnisse nicht zu erhöhen. Unter diese Zollbindung fallen insbesondere chemische Erzeugnisse, elektrotechnische Maschinen und Geräte und Erzeugnisse der Metallindustrie. Holland hat außerdem zugestimmt, daß für einzelne Posten seiner Ausfuhr nach Deutschland nicht mehr der niedrige Vertragstarif, sondern der höhere autonome Deutsche Tarif gelten soll und daß bei einer Anzahl anderer Posten die Vertragsszölle erhöht werden. Die für Deutsche Waren geltenden holländischen Kontingente erstrecken sich mit Wirkung ab 1. April 1939 auch auf Lieferungen aus der Ostmark und dem Sudetenland. Deutschland hat die Zahlungswertgrenzen für die holländischen Lieferungen nach Deutschland herabgesetzt. Die Veranlassung zu dieser Maßnahme liegt in dem immer noch anwachsenden „Rückstand“, d. h. in der Tatsache, daß die Einzahlungen bei der Deutschen Verrechnungskasse nach wie vor die beim Niederländischen Verrechnungsinstitut übersteigen. Das Warenabkommen besitz eine Geltungsdauer von einundzwanzig Monaten.

Jugoslawien. Der Zahlungsverkehr zwischen dem Sudetenland und Jugoslawien. Zwischen Deutschland und Jugoslawien sind Vereinbarungen über die Zahlungen aus Geschäften zwischen sudetendeutschen und jugoslawischen Teilhabern getroffen worden, die vor dem 11. Oktober 1938 abgeschlossen worden sind. Der Inhalt der Vereinbarungen ergibt sich aus Rundlaß Nr. 32/39 DevSt. — 15/39 NeSt. des Reichswirtschaftsministers. Danach wird die Abwicklung der alten sudetendeutschen Geschäfte in ähnlicher Weise wie die alten österreichisch-jugoslawischen Geschäfte vorgenommen.

Lettland. Wirtschaftsbesprechungen mit Deutschland. Zwischen Deutschland und Lettland finden in Riga Wirtschaftsbesprechungen statt. Es handelt sich insbesondere um Fragen der Ausfuhr von Holz-erzeugnissen nach Deutschland. Außerdem sollen Fragen des gegenseitigen Warenverkehrs für 1939 besprochen werden. Nach Angaben der lettländischen Statistik hat sich die Ausfuhr von Holz-erzeugnissen nach Deutschland wie folgt entwickelt:

1937	41,3 Millionen Lat,
1938	25,2 Millionen Lat.

Dabei ist aber zu berücksichtigen, daß die gesamte Holz- ausfuhr Lettlands von 140,2 Millionen Lat im Jahr 1937 auf 91,2 Millionen Lat im Jahr 1938 zurückgegangen ist. Die beiden Hauptabnehmer des lettländischen Holzes sind England und Deutschland.

Lettland. Preisvereinbarungen für die Ausfuhr von Holz nach Deutschland. Zwischen Deutschland und Lettland sind Vereinbarungen über Preise und Preisspannen bei der Ausfuhr von lettischem Holz nach

Deutschland getroffen worden. Die Vereinbarungen gelten zunächst für die Zeit vom 1. April bis 30. Juni 1939. Die Hauptgeschäftsstelle der Marktvereinigung und die Überwachungsstelle für Holz erteilen den zur Holzeinfuhr aus Lettland zugelassenen Einfuhrfirmen nähere Auskunft über die Vereinbarungen.

Litauen. Der Außenhandel mit Deutschland und dem Memelland im Jahr 1938. Der Außenhandel zwischen Deutschland und Litauen und dem Memelland hat sich nach Angaben der Deutschen Statistik wie folgt entwickelt (in Millionen Reichsmark):

	Deutschlands			
	Einfuhr aus 1937	1938	Ausfuhr nach 1937	1938
Litauen	13,2	21,9	16,1	19,2
Memelland	4,0	5,6	4,3	4,3.

Bei der Einfuhr Deutschlands aus dem Memelland und Litauen handelt es sich insbesondere um landwirtschaftliche Erzeugnisse. Bei der Ausfuhr nach Memelland und Litauen handelt es sich insbesondere um industrielle Erzeugnisse.

Mandschukuo. Ausbau der Handelsbeziehungen zu Deutschland. Zwischen Deutschland und Mandschukuo finden zur Zeit Wirtschaftsbesprechungen statt. Deutschland wird beim Ausbau der Verkehrsmittel in Mandschukuo in erheblichem Ausmaß berücksichtigt. Deutschland ist das einzige Land, das ein Handelsabkommen mit Mandschukuo abgeschlossen hat.

Polen. Erweiterung des Warentausches mit Deutschland. Zwischen Deutschland und Polen ist ein Zusatzabkommen zum Deutsch-polnischen Wirtschaftsvertrag vom 1. Juli 1938 abgeschlossen worden. Danach ist der Warenverkehr zwischen den beiden Ländern um 86 Millionen Zloty erhöht worden. Er beträgt nunmehr 606 Millionen Zloty, also fast das Doppelte der Summe, die der erste Deutsch-polnische Wirtschaftsvertrag vom 4. November 1935 vorsah und die damals 320 Millionen Zloty betrug. Zu diesem Abkommen kommen noch Warenbewegungen, die sich auf anderen Grundlagen außerhalb des Wirtschaftsvertrags abspielen. Zu berücksichtigen ist hier das im Oktober 1938 in Berlin unterzeichnete Warentreditabkommen. Auf Grund dieses Abkommens wird Polen innerhalb von zweieinhalb Jahren für 120 Millionen Zloty Einkäufe in Deutschland für Industrieanlagen tätigen. Der Warentredit wird einschließlich der Zinsen durch die Lieferung polnischen Holzes und polnischer landwirtschaftlicher Erzeugnisse nach Deutschland gedeckt.

Polen. Bestellungen auf Grund des Deutsch-polnischen Warentreditabkommens. Zwischen Deutschland und Polen ist im Herbst 1938 ein Warentreditabkommen abgeschlossen worden. Danach wird Polen außerhalb des Deutsch-polnischen Wirtschaftsvertrags

bei der Deutschen Industrie Bestellungen zur Durchführung polnischer Erzeugungsanlagen vergeben. Die Deutschen Warenforderungen werden durch die polnische staatliche Wirtschaftsbank festgestellt. Die Abdeckung der Warenkredite und die Zahlung der Zinsen erfolgt durch Lieferung von Holz und landwirtschaftlichen Erzeugnissen. Polen hat auf Grund des Warenkreditabkommens bisher für 75 Millionen Poltz Waren in Deutschland bestellt. In Aussicht genommen ist ein Kredit von insgesamt 120 Millionen Poltz.

Rumänien. Die Ausfuhr nach Deutschland im Jahr 1938. Entwicklung in Tonnen nach der rumänischen Statistik:

	1936	1937	1938
Weizen . .	20	39 568	210 073
Gerste . .	18	34 188	142 096
Mais . .	1 068	372 663	14 528
Olfrüchte .	29 725	54 150	59 800
Holz . .	113 559	112 522	138 559
Erdöl . .	895 504	435 281	628 044

Rumänien. Deutsch-rumänisches Wirtschaftsabkommen. Zwischen Deutschland und Rumänien ist am 23. März 1939 ein Wirtschaftsabkommen unterzeichnet worden, das die Grundlage für einen weiteren Ausbau der beiderseitigen Wirtschaftsbeziehungen bildet. Das Wirtschaftsabkommen ist bis 31. März 1944 befristet und mit dem Tag der Unterzeichnung vorläufig in Kraft getreten. Es besteht aus fünf Artikeln. In Artikel I wird vereinbart, in Ergänzung der bestehenden Regelung des beiderseitigen Warenverkehrs einen mehrjährigen Wirtschaftsplan aufzustellen. Der Wirtschaftsplan soll auf der einen Seite die Deutschen Einfuhrbedürfnisse befriedigen und auf der anderen Seite den Entwicklungsmöglichkeiten der rumänischen Erzeugung und der inneren rumänischen Bedürfnisse und den Notwendigkeiten des rumänischen Wirtschaftsverkehrs mit anderen Ländern Rechnung tragen. Der Wirtschaftsplan sieht insbesondere vor:

1. Ausbau und Lenkung der rumänischen landwirtschaftlichen Erzeugung;
2. Lieferung von Maschinen und Anlagen für den rumänischen Bergbau;
3. Lieferung von Kriegsgerät für die rumänische Armee;
4. Gründung von Deutsch-rumänischen Gesellschaften zur Erschließung und Verwertung von Kupfer, Schwefel, Chromerzen, Manganerzen, Bauxitvorkommen und Mineralöl;
5. Schaffung von Freizonen für die Errichtung von Industrieunternehmen und Handelsunternehmen;
6. Ausbau des Verkehrswezens, Transportwezens, Straßennetzes und der Wasserwege;
7. Zusammenarbeit Deutscher und rumänischer Banken, insbesondere zur Finanzierung der einzelnen Geschäfte.

In Artikel II und III wird angeordnet, daß mit der Durchführung dieses Vertrags die auf Grund des Niederlassungs-, Handels- und Schifffahrtsvertrags

zwischen Deutschland und Rumänien vom 23. März 1935 eingesetzten Regierungsausschüsse beauftragt werden. Artikel IV regelt den Deutsch-rumänischen Zahlungsverkehr. In Artikel V wird vereinbart, daß der Vertrag bis zum 31. März 1944 in Kraft bleibt. Der Vertrag gilt als auf unbestimmte Zeit verlängert, wenn er nicht ein Jahr vor diesem Zeitpunkt gekündigt wird. Er kann dann jederzeit unter Einhaltung einer Frist von einem Jahr zum Ende eines Kalendervierteljahres gekündigt werden.

Slowakei. Verrechnungsabkommen mit Deutschland. Zwischen Deutschland und der Slowakei ist ein Abkommen zur Regelung der Zahlungen (Verrechnungsabkommen) unterzeichnet worden. Deutschland hat sich bereit erklärt, die Einfuhr slowakischer Erzeugnisse nach Deutschland nach Möglichkeit zu erleichtern und diese Einfuhr bis auf weiteres in dem von der slowakischen Regierung gewünschten Umfang zuzulassen. Außerdem wurden Vereinbarungen zur Regelung der Zahlungen zwischen dem Protektorat Böhmen und Mähren und der Slowakei getroffen. Für den Warenverkehr zwischen den sudetendeutschen Gebieten und dem Protektorat Böhmen und Mähren einerseits und der Slowakei andererseits wird bis auf weiteres Zollfreiheit gewährt.

Slowakei. Zum Deutsch-slowakischen Verrechnungsabkommen. Zwischen Deutschland und der Slowakei ist am 23. März 1939 ein Verrechnungsabkommen abgeschlossen worden. Der Reichswirtschaftsminister hat die Durchführungsbestimmungen zu diesem Verrechnungsabkommen durch Kundenerlaß 42/39 DebSt. — 21/39 NeSt. erlassen. Das neue Verrechnungsabkommen schließt sich hinsichtlich der Zahlungen im Warenverkehr an das bisherige Verrechnungsabkommen zwischen Deutschland und der früheren Tscheco-Slowakei an. Der Zahlungsverkehr wird ausschließlich über je ein Konto bei der Deutschen Verrechnungskasse in Berlin und bei der bisherigen Filiale der Tscheco-Slowakischen Nationalbank in Preßburg abgewickelt. Die Konten werden in Reichsmark geführt. Das neue Verrechnungsabkommen gilt auch für die Bezahlung Deutscher Verbindlichkeiten gegenüber slowakischen Gläubigern aus der Zeit vor dem 22. März 1939.

Ungarn. Herabsetzung der Zölle für Kraftfahrzeuge. Die ungarische Regierung hat die Zölle für Kraftfahrzeuge mit Wirkung ab 2. März 1939 herabgesetzt. Die Gewichtszölle und Stückzölle sind aufgehoben worden und durch einen Wertzoll (16 v. H.) ersetzt worden. Diese Neuregelung bedeutet bei der Zugrundelegung der Einfuhr von 1938 einen Verzicht des Staates auf eine Zolleinnahme von etwa drei Millionen Pengö.