

Die zweite Einkommensteuererklärung im Kriege.

Von

Wirkl. Geh. Oberregierungsrat Dr. jur. G. Strutz,
Senatspräsident des preußischen
Oberverwaltungsgerichts.

V.)

Wenn nun auch die ausschließliche Anknüpfung der Steuerpflicht der nichtphysischen Personen an die Vergangenheit und die Bedeutung ihrer Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen und Geschäftsberichte eine große Reihe von Zweifeln ausschließt, die bei der Besteuerung der physischen Personen auftauchen, so bedingt doch die Beschränkung der Steuerpflicht der Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Bergwerkschaften, eingetragenen Genossenschaften und Vereine auf die in bestimmter Art verwendeten Teile ihrer Uberschüsse auf der anderen Seite eine neue Gruppe von Zweifelsfragen darüber, ob eine steuerpflichtige Verwendung vorliegt oder nicht. Sie wird vermehrt durch die Möglichkeit neben der Mitgliedschaft einhergehender geschäftlicher Beziehungen zwischen den Erwerbsgesellschaften und ihren Mitgliedern. Weitere ergeben sich aus dem Gesellschaftsrecht und in denjenigen Richtungen, in denen auch bei natürlichen Personen die schwierigsten und zweifelhaftesten Fragen des Steuerrechts liegen, treten dieselben Fragen bei den Erwerbsgesellschaften, insbesondere den großen, durch den Umfang und die Vermitteltheit der modernen Kapitalsoziationen und ihrer Unternehmungen in einer immer zunehmenden Unzahl von neuen und schwierigen Schattierungen auf; nicht wenig trägt dazu auch die — nicht verwunderliche — Neigung und Geschicklichkeit der Steuerpflichtigen bei, immer neue Wege einer Vermeidung oder Herabdrückung der Steuern — mit oder ohne Erfolg — ausfindig zu machen, insbesondere das Gesetz über die Gesellschaften m. b. H. gegen die Absicht des Gesetzgebers in dieser Richtung auszunutzen.

Wie groß die Zahl der Streitfragen hinsichtlich der objektiven Steuerpflicht der juristischen Personen ist, ergibt sich z. B. daraus, daß in meiner Bearbeitung des Fuistingschen Kommentars die Erläuterungen zu den beiden §§ 15 und 16 nicht weniger als 132 Seiten einnehmen, obwohl die nicht allein oder doch ganz überwiegend nur die juristischen Personen angehenden Fragen schon bei den §§ 6—9 und 11—14, deren Kommentierung fast 500 Seiten füllt, insbesondere bei §§ 8, 9 und 13 behandelt sind. Gerade bei der Kompliziertheit dieser Fragen ist es daher völlig unmöglich, sie in einer für die Steuerpflichtigen nutzbringenden Verständlichkeit im Rahmen von einigen Artikeln in einer Tageszeitung zu erörtern. Es würde das auch außerhalb der Aufgabe dieser Artikel liegen, die ich darauf beschränkt habe, auf die besonderen Verhältnisse hinzuweisen, die sich aus dem Kriege für die diesmaligen Steuererklärungen ergeben. Denn die gerade aus Anlaß des Krieges auftauchenden Fragen sind im großen und ganzen bei den Erwerbsgesellschaften der Art nach wenig verschieden von den sich für natürliche Personen, insbesondere für die Einzelkaufleute ergebenden. Ich beschränke mich daher auf die Hervorhebung von zwei Punkten, von denen der eine den Erwerbsgesellschaften eigentümlich ist, der andere wenigstens vorzugsweise bei ihnen aktuell wird.

Der erste ist die steuerliche Behandlung der Sonderrücklage, zu der das soeben verabschiedete Gesetz über vorbereitende Maßnahmen zur Besteuerung der Kriegsgewinne vom 24. Dezember 1915 die Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Bergwerkschaften und andere Bergbau treibende Vereinigungen mit juristischer Persönlichkeit, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und eingetragene Genossenschaften verpflichtet. Aus einer Notiz in einer anderen Zeitung habe ich ersehen, daß über die Steuerpflicht dieser Sonderrücklagen Zweifel bestehen. Sie ist aber m. E. zweifellos zu bejahen. Denn diese Sonderrücklagen sind echte Reservefonds im Sinne des § 15 Eink.-St.-G., dazu bestimmt, um sie „zur Deckung der Betriebskosten eines späteren Jahres zu verwenden“ (vergl. „Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen“ Bd. 16 S. 253 ff.). Eine Verpflichtung, aus dieser Sonderrücklage Ausgaben zu leisten, die als Betriebskosten die Uberschüsse zu mindern geeignet wären, bestand in dem Geschäftsjahre, aus dessen Gewinn die Rücklage zu machen ist, nicht. Bis jetzt steht überhaupt noch nicht fest, ob, wann und in welcher Höhe aus den Sonderrücklagen Zahlungen zu leisten sein werden. Die Steuerpflicht dieser Rücklagen ist also noch weit zweifelloser als die in der erwähnten Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts bejahte der Rücklagen zur Ansammlung der künftig bei Ausgabe neuer Gewinnscheinbogen zu entrichtenden Talonsteuer; denn diese letztere Steuer besteht doch immerhin schon, und es läßt sich voraus berechnen, wann und in welcher Höhe sie zu entrichten sein wird.²⁾ Daß die Rücklage durch Gesetz angeordnet ist, berührt ihre Steuerpflicht ebensowenig, wie durch den gleichen Umstand die Steuerpflicht der im § 262 des Handelsgesetzbuchs vorgeschriebenen Rücklagen in den gesetzlichen Reservefonds ausgeschlossen wird. Der entscheidende Gesichtspunkt ist vielmehr nur der, ob tatsächlich eine Vermehrung des Vermögens der Gesellschaft durch die Zurückbehaltung bewirkt wird (vergl. „Entscheidungen des Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen“ Bd. 13 S. 267). Das aber ist durch die Sonderrücklagen auf Grund des gedachten Gesetzes vom 24. Dezember 1915 der Fall, und zwar in voller Höhe der Rücklage, weil, wie erwähnt, dieses Gesetz noch keinerlei Verpflichtung zu einer Zahlung aus der Rücklage begründet, es sich mit anderen Worten nicht um ein Steuer-, sondern nur um ein Sperrgesetz

handelt. Daß die Sperre der Hälfte des Mehrgewinns und die Verpflichtung, sie in deutschen Reichs- oder Staatspapieren, also höchstens zu 5 pCt. anzulegen, unter Umständen die geschäftlichen Dispositionen der Gesellschaften empfindlich stören und eine für sie weit gewinnbringendere Verwendung hindern kann, hat ebensowenig mit der Steuerpflicht der angeordneten Rücklage zu tun, sondern kommt zum steuerlichen Ausdruck in der künftigen geringeren Rentabilität des Unternehmens. War der Gewinn aus einem beim Inkrafttreten dieses Gesetzes abgelaufenen Kriegsgeschäftsjahre bereits verteilt und reichen die freiwilligen Rücklagen dieses Jahres für die gesetzliche Sonderrücklage nicht aus, so gehören die nach § 1 Abs. 2 Satz 2 des gedachten Sperrgesetzes aus dem Gewinn späterer Kriegsgeschäftsjahre zur Ergänzung jenes Fehlbetrages der Sonderrücklage zuzuführenden Beträge zu den Uberschüssen dieser späteren Jahre, aus deren Gewinn sie entnommen sind, nicht zu denjenigen des früheren Jahres, dessen unzulängliche Rücklage sie ergänzen.

Die zweite Frage, die ich hier erwähnen möchte, berührt, wie oben schon gesagt, die nichtphysischen Personen nicht ausschließlich, aber doch so überwiegend, daß ich sie erst hier zur Sprache bringe. Sie betrifft den Bergbau, der ja vorzugsweise in den Händen nichtphysischer Personen ist. Hier wird der Krieg dazu führen, daß in vielen Fällen trotz der Verminderung der anstehenden Mineralmenge durch den Abbau im letzten Betriebsjahre keine Abschreibung auf den Substanzverlust erfolgen kann. Es ist hier nicht der Ort und der Raum, auf die überaus ausführliche Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts über die Abschreibungen wegen Substanzverminderung beim Bergbau näher einzugehen; sie ist in Anm. 37 zu § 8 und Anm. 34 zu § 13 des Eink.-St.-G. in einer Neubearbeitung des Fuistingschen Kommentars in ausführlichen Auszügen wiedergegeben. Wie daraus ersichtlich, bildet bei Vorhandensein kaufmännischer Buchführung das Maß der zulässigen Abschreibung wegen Substanzverminderung die Differenz zwischen dem nach handelsrechtlichen Bilanzgrundsätzen ermittelten gemeinen oder Verkaufswerte der gesamten Mineralsubstanz am Schlusse des Geschäftsjahres und dem Werte am Schlusse des vorhergehenden Geschäftsjahres. Hiernach muß der Wert der Mineralsubstanz für den Schluß jedes Geschäftsjahres besonders ermittelt werden. Ist er am Schlusse eines solchen höher oder gleich hoch wie am Schlusse des vorhergehenden, so ist für jenes Geschäftsjahr eine Abschreibung wegen Substanzverminderung überhaupt nicht zulässig. Kann es somit schon in guten Jahren mit großer Förderung und steigenden Mineralpreisen dahin kommen, daß keine Abschreibung vorgenommen werden darf, so erst recht dann, wenn eine geringe Förderung mit stark anziehenden Preisen zusammentrifft. Bei den gewöhnlichen Wellenbewegungen des Wirtschaftslebens ist dieses letztere Zusammentreffen in der Regel ausgeschlossen; denn es pflegen bei steigender Konjunktur Förderung und Preise zu steigen, bei sinkender Konjunktur beide zurückzugehen (vergl. meine Ausführungen in Schwarz und Strutz „Der Staatshaushalt und die Finanzen Preußens“ Bd. I Buch III § 41). Wohl aber tritt dieser Fall in Kriegzeiten ein, wenn die Förderung durch die Verminderung der Belegschaften und ihrer Arbeitsleistungen infolge Einziehung gerade der leistungsfähigsten Arbeiter zum Kriegsdienst, durch Störungen im Frachtverkehr und andere Umstände stärker als die — vielleicht sogar steigende — Nachfrage nach den Bergwerksprodukten zurückgeht und infolgedessen wie infolge der mit allen Kriegen verbundenen Teuerung und des damit Hand in Hand gehenden Steigens der Arbeitslöhne die Preise für die Bergbauprodukte erheblich steigen. Dann kann die Werteinbuße durch Abbau von Mineralien weit mehr wie ausgeglichen werden durch den Wertzuwachs infolge der Steigerung des Wertes der Mengeneinheit. Es wird nicht überraschen dürfen, wenn sich für das letzte Geschäftsjahr bei vielen Bergbauunternehmungen dieses Ergebnis herausstellen sollte. Liegt hingegen keine kaufmännische Buchführung vor wie bei manchen Bergwerkschaften, dann kann dieser Fall, daß trotz Substanzverminderung keine Abschreibung hierauf zulässig ist, nicht eintreten. Denn dann ergibt sich die zulässige Abschreibung aus der Gleichung: zu Anfang des Betriebsjahres vorhandene Mineralmenge verhält sich zur Förderungsmenge wie der Jetztwert der Mineralmenge zur Abschreibung. Die Abschreibung kann also nie auf den Nullpunkt sinken, weil es hier nicht bloß auf die Werte der Mineralmenge zu zwei verschiedenen Zeitpunkten ankommt, sondern die mit jeder Förderung verbundene Mengenverminderung dem Wesen dieser auf § 8 I 4 Eink.-St.-G. gestützten „Absetzung“ entsprechend nie durch andere wirtschaftliche Vorgänge, wie die Schwankungen der Einheitswerte, ausgeschaltet wird.

Hiermit möchte ich meine Betrachtungen über die in die diesmalige Erfüllung der Steuerklärungspflicht materiell hineinspielenden Einwirkungen des Krieges schließen. Ich möchte ihnen nur noch ein Wort hinzufügen. Die Schwierigkeiten, die in dieser Hinsicht der Krieg zeitig hat, bestehen nicht nur für die deklarationspflichtigen Steuerpflichtigen, sondern auch für die zur Prüfung der Steuererklärungen und zur Veranlagung berufenen Steuerbehörden, und sie sind für diese um so größer, als diese Behörden, wie ich schon erwähnte, mit einem in ganz besonders starkem Maße verringerten Beamtenapparat arbeiten müssen. Trotzdem werden die Veranlagungsbehörden sich diesmal die Steuererklärungen besonders genau ansehen müssen. Denn nicht nur werden jene Schwierigkeiten zu außerordentlich vielen unbeabsichtigten Unrichtigkeiten in den Steuererklärungen führen, sondern es wird auch die Versuchung für nicht ganz wenig Steuerpflichtige, sich die vielfach unklaren Verhältnisse und zweifelhaften Fragen in mit dem Gesetze nicht mehr zu vereinbarendem Maße zunutze zu machen, nicht gering sein, namentlich nachdem durch die Begründung und die Verhandlungen über das erwähnte Gesetz zur Vorbereitung der Kriegsgewinnsteuer ihnen die Aussicht eröffnet ist, daß die Höhe ihres jetzt zu veranlagenden Einkommens mitbestimmend für die ihrer künftigen Kriegsgewinnsteuer mit ihren zu erwartenden exorbitanten Sätzen sein wird. Daher werden die Steuerbehörden gegenüber solchen Steuerpflichtigen, die für diese künftige Steuer, zumal mit erheblicheren Kriegsgewinnen in Betracht kommen können, die Augen besonders gut aufmachen müssen. Bei der erprobten Gewissenhaftigkeit preußischer Beamter

¹⁾ Seite Nr. 1, 3, 11 und 13.

²⁾ Vgl. Anm. 36 Bb. (S. 740 f.) zu § 15 in meiner mehrerwähnten Neubearbeitung des Fuistingschen Kommentars.

ist das aber auch zu erwarten, daß dies trotz aller Schwierigkeiten und Arbeitsüberlastung geschieht, und es werden sich daher diejenigen Steuerpflichtigen, die etwa in Gefahr sind, der Versuchung zu unterliegen und ihre diesmaligen Einkommensteuererklärungen auf die drohende Kriegsgewinnsteuer zuzuschneiden, zu vergegenwärtigen haben, daß das Auge der Steuerverwaltung in besonderem Maße auf sie gerichtet sein wird.