

Die zweite Einkommensteuererklärung im Kriege.

Von

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

III.¹⁾

Was die sonstigen Bestandteile von gewerblichen Anlage- und Betriebskapitalien anlangt, so sei zunächst, was ich schon in meiner mehrerwähnten Schrift über „Einkommensteuerpflicht und Einkommensteuerveranlagung im Kriege“ (S. 64f.) näher ausgeführt habe, hier wiederholt, daß, soweit Gegenstände einen Marktpreis haben, dieser zu Grunde zu legen ist, mag er auch infolge des Krieges ein anormal hoher oder anormal niedriger sein, und mag er sich im freien Verkehr gebildet haben oder mag er auf einer behördlichen Preisfestsetzung beruhen. Es darf nicht etwa statt des „Kriegspreises“ ein als in Friedenszeiten normal anzusehender Preis angesetzt werden. Wenn der tatsächliche Verkauf erst nach Beendigung des Krieges zu einem niedrigeren Friedenspreise erfolgt oder im späteren Verlauf des Krieges zu einem inzwischen festgesetzten, hinter dem derzeitigen Preise zurückbleibenden Höchstpreise erfolgen muß, so wird der steuerliche Ausgleich hierfür bei der nächsten Veranlagung vorgenommen, bei der die Preisminderung als Minderung des Geschäftsgewinns zur Geltung kommt. In manchen Fällen können auch die Bewertungen von Waren durch die Darlehnskassen bei ihrer Beleihung Anhaltspunkt abgeben.

Schwieriger gestaltet sich die Bewertungsfrage wieder bei den gewerblichen Anlagen, wie Fabrikgebäuden, Maschinen und dergleichen, sei es, daß diese von vornherein nur mit ihrem derzeitigen Werte in die Inventur und Bilanz eingestellt werden, sei es, daß der ursprünglich höhere Wert angesetzt und ihm ein besonderes, die Wertverminderung darstellendes Passivkonto gegenübergestellt wird. Ganz besonders zweifelhaft können diese schon in normalen Zeiten der Veranlagung die größten Schwierigkeiten bereitenden Abschreibungsfragen bei solchen gewerblichen Anlagen werden, die speziell auf die Herstellung von Kriegsbedarf eingestellt sind oder einer sonstigen Produktion oder Verarbeitung dienen, von der anzunehmen ist, daß sie nach dem Kriege eine ungewöhnlich starke Einschränkung erfahren wird. Allerdings berechtigt die bloße Möglichkeit einer Wertverminderung, ohne daß eine solche bereits eingetreten ist, niemals zu einer Abschreibung. Zukünftige Ereignisse können aber schon im voraus auf den Wert einzelner Sachen tatsächlich mindernd einwirken. Wenn mit einem hohen Grade von Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, daß in verhältnismäßig kurzer Zeit zu einem Zeitpunkt, wo maschinelle Anlagen noch durchaus und noch auf lange Zeit hinaus gebrauchsfähig sein werden, die Nachfrage nach den mit ihnen hergestellten Waren aufhören wird, so wird für sie niemand denselben Preis bezahlen, den er bezahlen würde, wenn dieser Umschwung nicht in naher Aussicht stände. Ist eine Maschine nur für einen bestimmten Zweck verwendbar, so hat sie, wenn sie wegen Aufhörens der Nachfrage nach dem mit ihr hergestellten Fabrikate diesem ihrem einzig möglichen Zwecke nicht mehr dienen kann, in diesem Zeitpunkte nur noch den Wert von Altmaterial, und wenn dieser Zeitpunkt in greifbarer Nähe liegt, dann wird sie ein Käufer, mag sie noch so neu sein, nur so hoch bezahlen, wie eine andere, die zwar älter und abgenutzt ist, aber bis zu jenem Zeitpunkte doch noch dasselbe leisten kann und dann denselben Altmaterialpreis zu erzielen verspricht; höchstens dann und insoweit wird er einen etwas höheren Preis bewilligen, wenn und als das verschiedene Alter der Maschinen in jenem Zeitpunkte ihres Ueberflüssigwerdens immerhin einen höheren Materialwert der jüngeren als der älteren Maschine bedingt. Läßt sich eine gewerbliche Anlage aber in dem als nicht fern liegend angesehenen Zeitpunkt ihres Entbehrlichwerdens für ihren jetzigen Zweck für einen andern Zweck umgestalten, so wird ein Kauflustiger bei seinem Gebote die künftigen Umgestaltungs-kosten kalkulieren und jenes entsprechend niedriger bemessen, als wenn die Notwendigkeit einer mit Kosten verbundenen Umgestaltung nicht in sicherer, mehr oder minder näher, jedenfalls näherer Aussicht stände als die Notwendigkeit, bei Fortdauer der bisherigen Benutzung jene Kosten für Erneuerungen oder Reparaturen aufwenden zu müssen. In solchen Fällen bewirkt also das noch nicht eingetretene, sondern nur erwartete zukünftige Ereignis der infolge Aufhörens der Nachfrage notwendig werdenden Einstellung derjenigen Art der Gütererzeugung oder bearbeitung, der eine Anlage oder Maschine dient, daß diese schon in der Gegenwart im Verkehr geringer bewertet wird, als ihrem um die tatsächliche bisherige Abnutzung verminderten Nennwert entspricht, und als sie bewertet werden würde, wenn der Verkehr nicht bereits mit jenem künftigen Ereignisse rechnete. Da aber der Bilanzwert derjenige ist, der bei einem Verkaufe zu der Zeit, für die die Bilanzaufstellung erfolgt, unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen unter Voraussetzung der Fortsetzung des Betriebes — wenn auch nur noch für begrenzte Zeit — zu erzielen ist, so ist der Gewerbetreibende berechtigt, in solchen Fällen schon um des zukünftigen Ereignisses willen eine Abschreibung bis auf den durch dieses gedrückten Verkaufswert vorzunehmen.

Eine erhebliche Vermehrung erfahren infolge des Krieges diejenigen Forderungen, die der „ordentliche Kaufmann“ als „zweifelhaft“ ansehen muß, und die er deshalb nicht mit ihrem vollen Nennwert oder nur unter einer Abschreibung ansetzen darf. Namentlich wird dies der Fall sein bei Forderungen an Angehörige feindlicher Staaten, an kleinere im Felde stehende Geschäftsleute, bei nicht erstklassigen, aber in normalen Zeiten noch als leidlich

sicher geltenden Hypotheken auf solchen Grundstücken, namentlich Mietshäusern, deren Eigentümer, wie leider ein so sehr großer Teil der großstädtischen Hausbesitzer, finanziell schwach stehen. Doch wird gerade bei Hypotheken zu berücksichtigen sein, daß nicht nur der Eigentümer, sondern auch der Gläubiger unsicherer Hypotheken durch die Verordnungen über Einschränkungen und Erschwerungen der Zwangsversteigerungen im Kriege in vielen Fällen während des Krieges bis zu einem gewissen Grade vor dem Verluste seines Kapitals geschützt ist. Allerdings ist, da maßgebend der Verkaufswert der bilanzfähigen Vermögensgegenstände ist, der Ansatz einer verzinslichen Forderung mit einem niedrigeren als ihrem Nennbetrag beziehungsweise eine Abschreibung von letzterem durch Einstellung eines Betrages in ein Delkrederekonto nicht unter allen Umständen bloß dann zulässig, wenn das Kapital nicht ohne Verluste beiteilbar ist, sondern kann es auch schon sein, wenn Zinsen rückständig sind und zu erwarten ist, daß solche auch künftig rückständig bleiben werden, eine Kündigung des Kapitals aus diesem Anlaß aber dieses gefährden oder bei Hypotheken zu einem unvorteilhaften Erwerb des verpfändeten Grundstückes nötigen oder endlich auch ein scharfes Vorgehen gegen den Schuldner zurzeit als mit dem Rufe des Gläubigers, mit dem, was man unter den vom Kriege geschaffenen Ausnahmeverhältnissen als unanstößig ansieht, nicht wohl vereinbar sein würde. Denn daß sich für eine solche Forderung Käufer zum Nennwert finden würden, ist nicht anzunehmen. Auch die Unkündbarkeit einer an sich nicht unsicheren Forderung für eine längere Zeit kann, wenn ihr Zinsfuß ein derart niedriger ist, daß er eine im Vergleich zu anderen gleich sicheren unvorteilhafte Kapitalanlage darstellt, die Annahme eines hinter dem Nennwert zurückbleibenden Verkaufswertes rechtfertigen.

Die Forderungen an Schuldner in mit uns im Kriege liegenden Staaten kann man natürlich nicht ohne weiteres etwa als verloren oder auch nur allgemein als in starke Abschreibungen rechtfertigendem Maße unsicher ansehen. Denn es gibt zahlreiche Fälle, wo die ausländischen Schuldner so zweifellos zahlungsfähig und zahlungswillig sind, daß weder von dem einen noch von dem anderen die Rede sein kann. Es muß auch als sicher angenommen werden, daß der Friedensschluß wieder normale Rechtsverhältnisse für das in dem einen Staat angelegte Privatkapital von Angehörigen des anderen schaffen wird. Dagegen tritt mit der längeren Dauer des Krieges immer mehr in die Erscheinung, worauf ich schon in meiner mehrerwähnten vorjährigen Schrift hingewiesen habe, daß es während des Krieges dem deutschen Gläubiger in den meisten Fällen an der Möglichkeit gebricht, sich ein Bild von dem Einflusse des Krieges auf die Zahlungsfähigkeit seines Schuldners in Feindesland oder auch in neutralen überseeischen Ausland oder in den Kolonien zu machen. Er kann dann nicht übersehen, ob und in welchem Maße seine ausländischen oder doch überseeischen Schuldner noch zahlungsfähig sind, und man wird in solchen Fällen Abschreibungen oder Minderbewertungen nicht beanstanden können, für deren Ausmaß freilich sich Regeln nicht aufstellen lassen.

Für die nicht zu den Handelsbücher nach § 38 ff. des Handelsgesetzbuchs führenden Gewerbetreibenden gehörigen physischen Personen entfallen, soweit es sich nicht um die dem Ertrage zuzurechnenden Vorräte und die — nur wegen Abnutzung und nur bei Gebäuden und totem Inventar zulässigen — Absetzungen handelt, die Schwierigkeiten der Wertermittlungen aller einzelnen Vermögensgegenstände, freilich auch die Vorteile, die sich aus dem weiteren Umfange der zulässigen kaufmännischen Abschreibungen und der maßgeblicheren Bedeutung der kaufmännischen Bücher, Inventuren und Bilanzen ergeben.²⁾ Auch die Grenzfälle zwischen Quellenänderung und bloßen Konjunktur- und Ertragsschwankungen sowie zwischen „wesentlicher“ und unwesentlicher Quellenänderung mögen, wenigstens soweit der Krieg als Ursache in Betracht kommt, bei den andern Einkommensarten weniger zahlreich und vielspältig sein, als bei dem Einkommen aus Handel und Gewerbe. Bei der Landwirtschaft mögen sie am häufigsten in dem in den ersten Kriegsmonaten von den Russen verheerten Ostpreußen sein. Ich habe in meiner mehrerwähnten Schrift über die Einkommensteuerpflicht und Einkommensteuerveranlagung im Kriege darauf hingewiesen, daß in der Zerstörung der nötigen Wirtschaftsgebäude, der Wegnahme oder Vernichtung des lebenden oder toten Inventars, wenn diese Umstände geeignet sind, die Höhe des Ertrages erheblich zu beeinflussen, wesentliche Änderungen der Quelle, welche die Zugrundelegung der Wirtschaftsergebnisse von Vorjahren ausschließen, zu erblicken sind, nicht aber in dem Verlust des nicht zum Betriebe, sondern zum Verkauf oder Selbstverbrauche bestimmten, sich daher als Wirtschaftserzeugnis darstellenden Viehs, wie der Fohlen und angehenden Remonten bei Pferdezucht im Gegensatz zu den Beschälern und Mutterstuten, der zum Verkauf oder Einschlachten bestimmten Schweine im Gegensatz zu den Zuchtebern und Zuchtsauen usw., und daß die Vernichtung der Ernte, der Futter- oder Düngervorräte nur den Ertrag berührt, nicht dessen Quelle, ebenso die Verhinderung der Ernte- oder Bestellungsarbeiten. Soweit hiernach der Kriegsschaden als eine wesentliche Quellenänderung anzuerkennen war, wird in der Wiederherstellung eine abermalige erblickt werden müssen. Es ist also in solchen Fällen nicht das Ergebnis des den Russeneinfall umfassenden Wirtschaftsjahres oder des Kalenderjahres 1915 der Steuererklärung und Veranlagung zu Grunde zu legen, sondern das mutmaßliche des Steuerjahres 1916, während in anderen Fällen der Steuerpflichtige wie verpflichtet so berechtigt ist, den Ertragsausfall — nicht auch den Vermögensverlust — infolge des Russeneinfalls in die Steuererklärung einzubeziehen, sofern er in das letzte Wirtschaftsjahr fällt oder der Steuerpflichtige gemäß § 9 Ziff. 4 Eink-St.-G. nach mehrjährigem Durchschnitt zu deklarieren hat oder endlich, wenn das Kalenderjahr 1915 maßgebend ist, soweit der Verlust erst in diesem entstanden ist.

²⁾ Vergl. meine mehrerwähnte Neubearbeitung des Foitingschen Einkommensteuer-Kommentars Anm. 30 und 33 zu § 13 und Anm. 31 ff zu § 8.

¹⁾ Siehe Nr. 1 und 9.