

Die Ermittlung des Kriegsgewinnes und die Einkommensteuer- veranlagung.

III. *)

Die Behandlung von offenen und stillen Reserven.

Angesichts der zeitlichen Begrenzung der Kriegsgewinnsteuer schien auch eine besondere Behandlung von offenen und stillen Reserven erforderlich zu sein. Die Durchführungsverordnung erklärt im Artikel 19, 5 den im Abschnitt Kriegsgewinnsteuer der Gesellschaften stehenden Artikel 5 II über die Berücksichtigung von Minderbewertungen von Vorräten aus den Friedensjahren auf die Steuer von Einzelpersonen für anwendbar. Dientlich sind auf Ansuchen der Partei, falls sie ordnungsmäßige Bücher führt, vom Reinertrage des Kriegsgeschäftsjahres jene darin enthaltenen Gewinnbeträge abzuziehen, die nur deshalb in der Bilanz des Kriegsjahres hervorgekommen sind, weil erweitermaßen in der letzten Friedensbilanz Vorräte an Waren und Rohmaterialien zu niedrig bewertet wurden. Es wird demnach nicht die Realisierung aller Reserven berücksichtigt, sondern bloß der mit der Warenbewertung zusammenhängenden. Ist also der Gewinn etwa deshalb höher, weil, wie sich nun herausstellt, von den Debitoren im Friedensjahre zu viel abgeschrieben wurde, so bleibt der bilanzmäßige Gewinn des Kriegsjahres die Grundlage.

Mit der Berücksichtigung der Warenbewertung ist freilich gerade der praktisch wichtigste Fall herausgegriffen und damit weitgehend den Interessen von Industrie und Handel Rechnung getragen worden. Denn infolge der besonderen Verhältnisse der Kriegszeit sind die Vorräte aus der Friedensbilanz zum großen Teil — oft mit erhöhten Preisen — umgesetzt worden, so daß Minderbewertungen in den Friedensjahren in den Bilanzen der Kriegsjahre massenhaft als realisierte Gewinne erscheinen. Daß diese Gewinne der Einkommensteuer voll unterliegen, bedarf keiner Rechtfertigung. Denn um den Betrag der Abschreibung ist eben in den Friedensjahren die Besteuerungsgrundlage niedriger gewesen, und weil in der Regel sich diese Reserven in Gewinne umsetzen, sind Abschreibungen wegen einer bloß voraussichtlichen Wertminderung abzugsfähig. Einen solchen Ausgleich zwischen Reserve und Gewinn gibt es für die Kriegsgewinnsteuer, soweit die Friedensjahre einerseits, die Kriegsjahre andererseits in Frage kommen, eben nicht, da die Kriegsgewinnsteuer erst mit dem Jahre 1914 beginnt, und deshalb verfügt die Durchführungsverordnung die nachträgliche Abrechnung der betreffenden Gewinnbeträge, die eigentlich Gewinne der Friedenszeit sind und in den Kriegsgeschäftsjahren nur verrechnet werden. Wie die Reserven buchmäßig durchgeführt sind, ob als Abschreibungen unmittelbar von den Beständen der Bilanz oder etwa durch Schaffung eines besonderen Bewertungskontos auf der Habenseite, ob die Abschreibungen prozentuell oder sonst nach einem Maßstab erfolgten, ist gleichgültig. Natürlich muß aber Bestand und Umfang der Reserve vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden, was der Beweis geführt werden können, daß die Inventurpreise niedriger waren als die zur Bilanzzeit geltend gemessenen Marktpreise, zum Beispiel durch Vorlage von Fakturen, amtlichen Preislisten, Sachverständigengutachten, auch Gutachten der Handels- und Gewerbekammern, und es muß auch buchmäßig klargestellt sein, daß ein bestimmter ziffermäßiger Gewinnbetrag im Kriegsjahre aus der Realisierung dieser Reserve hervorgegangen ist. Die Veranlagung der Einkommensteuer hingegen wird, wie erwähnt, nach dem Bilanzergebnis zu erfolgen haben; auch zu einer Richtigstellung der früheren Bemessungen ist kein Anlaß gegeben, da ja angemessene Abschreibungen nach dem Personalsteuergesetz zulässig sind.

Ein Zweifel könnte allerdings entstehen, wenn die Abschreibung nicht angemessen war, etwa wenn in den früheren Bilanzen Abschreibungen nicht erfolgten, sondern zuerst — ohne eine besondere sachliche Veranlassung hierzu — in der Bilanz des Jahres 1913 — etwa in der Weise, daß die Anfangswerte des Warenlagers noch mit dem vollen (zum Beispiel Fakturen-) Betrag in die Bilanz 1913 eingestellt und nur vom Endwert 20 Prozent abgeschrieben sind. Es wäre immerhin denkbar, bei diesem Sachverhalt den Artikel 27 III anzuwenden, wonach die Unterbesteuerung für das Jahr 1913 durch eine Nachtragsbesteuerung zu berichtigen, somit die Grundlage der Einkommensteuer mit jener der Kriegsgewinnsteuer in Einklang zu bringen wäre. Richtiger ist aber wohl nach dem Wortlaute von Artikel 5 II die Auslegung, daß die Spannung zwischen den Einkommen in den Kriegs- und Friedensjahren, die ihre Ursache in Minderbewertungen von Warenvorräten in der letzten Friedensbilanz hat, mag die Minderbewertung wie immer beschaffen sein, zu beheben ist, ohne die Bemessung der Einkommensteuer zu reassumieren.

Folgerichtig gleichfalls im Hinblick auf die zeitliche Begrenzung der Steuer ist es, andererseits in die Grundlage der Kriegsgewinnsteuer einzubeziehen den Wertzuwachs an Vorräten von Waren und Rohmaterialien, der in den Kriegsgeschäftsjahren entstanden, hier aber buchmäßig noch nicht berücksichtigt worden ist. Eine ausdrückliche Bestimmung dieses Inhalts gibt Artikel 6 I für die Steuer von Gesellschaften, und zwar ist der Wertzuwachs zu nehmen nach dem Stand am Ende des letzten Kriegsjahres, wobei Abschreibungen voraussichtlicher Wertminderungen zu berücksichtigen sind. Zu vergleichen ist also der Warenwert von Ende 1916 mit jenem von Ende 1913 nach Abzug von beispielsweise 10 Prozent für erfahrungsgemäße Wertminderung durch Schwundung. Im Abschnitt über die Kriegsgewinnsteuer der Einzelpersonen ist zwar im Artikel 21, 1 der erwähnte Artikel 6 I ausdrücklich bezogen. Doch sollte man nach den Worten des Artikels 21 annehmen, daß wohl in den Kriegsjahren erzielte, in diesen Jahren noch nicht verrechnete Erträge, nicht aber auch der Wertzuwachs an Vorräten nachträglich einzubeziehen ist. Allein es liegt sachlich keinerlei Grund vor, den bucherlich noch nicht berücksichtigten Wertzuwachs hinsichtlich der Steuer von Einzelpersonen anders zu behandeln als die nicht verrechneten Erträge und damit eine Art von Gewinnen, die in der Kriegszeit entstanden sind, von der Steuer freizulassen. Der offiziöse Kommentar zur Durchführungsverordnung, der die strengere Norm des Artikels 6 I als Gegenstück zur Rücksichtnahme auf Wertabschreibungen in der Friedenszeit (Artikel 5 II) hinstellt, bemerkt wörtlich: „Es soll für die steuerrechtliche Behandlung derartiger Gewinne der Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Entstehung, nicht der Zeitpunkt ihrer buchmäßigen Verrechnung maßgebend sein. Diese Maßnahme hängt naturgemäß mit der zeitlichen Einschränkung der Kriegsgewinnsteuer zusammen.“ Man wird den Ausdruck „Ertrag“ im Artikel 21 eben in einem weiteren Sinne zu nehmen haben, wie ja der Ausdruck „Gewinn“ in der Überschrift von Artikel 6 auch den Wertzuwachs in sich schließt. Es wird daher der in den Bilanzen von Einzelpersonen noch nicht berücksichtigte, mit Abschluß des letzten Kriegsgeschäftsjahres vorhandene Mehrwert des Warenlagers der Kriegsgewinnsteuer unterliegen.

A. G.

Wien, 15. September.

*) Siehe „Neues Wr. Tagblatt“ vom 12. und 13. d.