

Köhler, Hans

Article — Digitized Version

Die degressive Abschreibung in der Konjunktur

Wirtschaftsdienst

Suggested Citation: Köhler, Hans (1956) : Die degressive Abschreibung in der Konjunktur, Wirtschaftsdienst, ISSN 0043-6275, Verlag Weltarchiv, Hamburg, Vol. 36, Iss. 10, pp. 553-558

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/132358>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

ABHANDLUNGEN

Die degressive Abschreibung in der Konjunktur

Dr. Hans Köhler, Hamburg

Die Frage nach einer für die kaufmännische Erfolgsrechnung sinnvollen Methode der Abschreibung gehört in das Gebiet der Betriebswirtschaft. Aber jeder betriebliche Vorgang hat gesamtwirtschaftliche Auswirkungen. Gleichgerichtetes Handeln in der betrieblichen Investitions- und Kreditpolitik kann sich in der Gesamtwirtschaft zu konjunkturpolitischen Tendenzen akkumulieren, die empfindlich unser gesellschaftliches Leben beeinflussen. Der Kinderglaube, daß die optimale Gestaltung des betrieblichen Erfolgs eo ipso das Optimum der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung bedeute, hat unter der Konzeption einer sozialen Marktwirtschaft und der Forderung nach permanenter Vollbeschäftigung keine Gültigkeit mehr. Die aus der betriebswirtschaftlichen Sicht sinnfälligen Forderungen bedürfen stets der gesamtwirtschaftlichen Überprüfung, um wirtschaftspolitische Gültigkeit zu gewinnen.

Immer mehr gehen die deutschen Unternehmen dazu über, ihre Anlagewerte degressiv abzuschreiben. Das geschieht jedoch nicht ohne Widerspruch in der Öffentlichkeit: auf diese Art der Abschreibung sei es unter anderem zurückzuführen, so sagt man, daß die derzeitige Konjunktur Ausmaße angenommen habe, die gesamtwirtschaftlich nicht mehr verantwortet werden könnten. Leider fehlt bis heute für diese Kritik noch eine ausreichende Begründung; wie so oft wird auch hier eine einmal geäußerte Auffassung ungeprüft weitergegeben, als ob sie die Wahrheit schon in sich trage. Es ist daher notwendig, die Aufgabe der degressiven Abschreibung vom Standpunkt der Unternehmung näher zu erläutern, von da aus die Kritik erst einmal ihrem begrifflichen Inhalt nach genügend abzugrenzen, um damit die Voraussetzungen zu schaffen, die es erlauben, die volkswirtschaftliche Berechtigung der Einwendungen gegen die degressiven Abschreibungen von einer ausreichenden Grundlage aus zu beurteilen.

DIE DEGRESSIVE ABSCHREIBUNG IN DER KAUFMÄNNISCHEN ERFOLGSRECHNUNG

Abschreibung ist das Verfahren der kaufmännischen Buchführung, durch das zur Gewinnermittlung und auch für die Selbstkostenrechnung die jeweiligen Anschaffungspreise der Anlagen auf die einzelnen Jahre ihrer Nutzung verteilt werden, und zwar unter Aktivierung der noch nicht aufgebrauchten Restbeträge in der Bilanz. Die einzelnen Abschreibungen können von Jahr zu Jahr entweder linear (gleichbleibend) oder degressiv (abfallend) oder auch progressiv (ansteigend) sein. Die Methode darf jedoch nicht willkürlich gewählt werden, sondern es sind von Fall zu Fall eingehende Überlegungen anzustellen, wobei es nicht auf die technische, sondern auf die tatsächliche Abnutzung unter Berücksichtigung der zu erwartenden Änderungen im wirtschaftlichen Ablauf ankommt. Schmalenbach schrieb aber schon vor Jahrzehnten in seiner „Dynamischen Bilanzlehre“ über die Abschreibungsmethode, daß die degressiven Abschreibungen

der Regelfall sein sollten, weil die meisten Anlagegüter notwendig vor ihrem technischen Verschleiß aus dem Betrieb genommen werden müßten und bei all diesen Gegenständen die Gebrauchsfähigkeit im allgemeinen größer sei, wenn sie neu wären.

Technisch lassen sich die Restwerte in der Bilanz so verbuchen, daß unter Belastung der Gewinn- und Verlustkonten (unter Minderung der Gewinne) die Anschaffungspreise für Anlagen von Jahr zu Jahr um die Abschreibungen gekürzt oder entsprechende Korrektivbeträge (Wertberichtigungen) gegenüber den voll aktivierten Anschaffungspreisen auf der Passivseite der Bilanz eingesetzt werden. Dazu ist aber für den Fachmann im engeren Sinne hier noch eine weitere Erklärung notwendig: Wenn wir die Abschreibungen nach den Anschaffungspreisen bemessen, so lassen wir uns zunächst von der Absicht leiten, das Kapital nominal zu erhalten. Damit lehnen wir aber den Grundsatz der realen Kapitalerhaltung keineswegs ab; wir sind sogar der Auffassung, daß ihm die Priorität zusteht. Wir sind aber weiter der Meinung, daß sich auch bei einer Rechnung nach den nominalen Werten (Anschaffungspreisen und Verkaufspreisen) der Grundsatz der realen Kapitalerhaltung verwirklichen läßt; alles andere bleibt Theorie. Um aber auf diesem Weg das Ziel der realen Kapitalerhaltung zu erreichen, ist es notwendig, daß die volkswirtschaftlichen Preise nahezu stabil bleiben. Ist das nicht der Fall, steigen die Preise insbesondere durch Geldverschlechterung in größerem Umfange, so liegen immer Fehler in der Gesamtwirtschaft vor, die sich nicht über das Rechnungswesen der Unternehmung abfangen lassen¹⁾.

Wenn wir die Auffassung, die Schmalenbach hinsichtlich der degressiven Abschreibungen schon vor langem geäußert hat, auf unsere Zeit übertragen, so müssen wir feststellen, daß sich an ihrer Gültigkeit seit damals nichts geändert hat. Das Tempo des „Fortschritts“ hat

¹⁾ Siehe dazu auch meine Untersuchung „Konzerne und Konzernbilanzen“, Hamburg 1950, S. 47 u. 48.

eher zugenommen und zwingt daher die Unternehmen noch mehr, ihren Bestand an Anlagen der wirtschaftlichen Entwicklung anzugleichen; das heißt, sie vorzeitig durch neue Investitionen zu ersetzen. Wir möchten dazu vor allem auch auf das hinweisen, was sich unter der Bezeichnung Automation schon seit langem angebahnt hat und den Anlagen eine immer größere Bedeutung gibt. Das Postulat, degressiv abzuschreiben, scheint daher heute noch vordringlicher zu sein, weit vordringlicher jedenfalls als in der Zeit, als Schmalenbach es erstmalig aus wissenschaftlichen Erkenntnissen ableitete. Ich möchte daher auch die Auffassung nahelegen, daß die Unternehmen mehr denn je dazu übergehen sollten, in der kaufmännischen Erfolgsrechnung (in der Handelsbilanz, wie es in der Sprache des Kaufmanns heißt) degressiv abzuschreiben.

Dabei sollte vor allem auch nicht übersehen werden, daß berechnete Abschreibungen zwar als Aufwand über Gewinn- und Verlustkonto laufen, um so die Ermittlung eines brauchbaren Gewinns zu ermöglichen, daß sie nach ihrem Begriffsinhalt aber auch Kapitalumwandlungen sind: die für Anlagen langfristig angesetzten Mittel werden durch die Abschreibungen liquide und stehen bereit, um neu wieder so angelegt werden zu können, daß der Betrieb den neuzeitlichen Anforderungen gewachsen sein kann.

DIE ABGRENZUNG GEGENÜBER DEN STILLEN RESERVEN

Wir müssen hier eine klare Trennungslinie zu den sogenannten stillen Reserven ziehen, die so gern über Anlagen gebildet werden. Die degressiven Abschreibungen tendieren mehr als die gleichbleibenden Abschreibungen zu solchen Reserven, und daher ist es auch wichtig, daß der begriffliche Unterschied klar erkannt wird. Alle Abschreibungen sollen dem wirtschaftlichen Schwund an Gebrauchsfähigkeit der Anlagegüter folgen und müssen daher auch als Aufwand den jeweiligen Gewinn- und Verlustkonten belastet werden. Auf diesem Wege stellen sie nicht nur die Kapitalumwandlung rechnerisch dar, sondern sichern sie auch als solche ab. Wenn aber über die degressiven Abschreibungen hinaus Verringerungen der Anlagewerte als Abschreibungen verbucht werden, so sind sie nichts anderes als Gewinnverwendungen, die nur nach außen als Aufwand getarnt werden.

Wir haben in unseren früheren Veröffentlichungen immer wieder aus wissenschaftlicher Erkenntnis gefordert, daß im Interesse einer ordnungsmäßigen Erfolgsrechnung und auch der Bilanzklarheit keine stillen Reserven gebildet werden dürfen, obwohl es bislang üblich war, sie aus den Erwägungen des Handelsrechts vor allem mit der Absicht, die Gläubiger ausreichend zu schützen, nicht zu beanstanden. Wir sagen nichts gegen diesen Gläubigerschutz, sind aber der Auffassung, daß solche Reserven offen als Verwendung von Gewinn ausgewiesen werden müssen; und man möge sie dann auch Rücklagen und ähnlich nennen. Nur so können brauchbare (vergleichbare) Gewinne errechnet werden, und die Bilanz gibt ein

richtiges Bild über die vorhandenen Restwerte, ohne daß damit der Gedanke einer Vermögensrechnung zu stark betont wird²⁾. Die Erfolgsrechnung wird aber nicht nur im Jahr der Bildung von stillen Reserven verfälscht, sondern auch in späteren Jahren, wenn diese Reserven durch zu niedrige Abschreibungen wieder aufgelöst werden. Das Postulat, in der Handelsbilanz überwiegend degressiv abzuschreiben, wird deshalb nur mit der Einschränkung, daß keine stillen Reserven gebildet werden, bejaht.

Wir wissen, daß in der Praxis die Grenze zwischen Abschreibungen und Gewinnminderungen zur Bildung von stillen Reserven oft nicht leicht gefunden werden kann, weil es sich hierbei nicht um genau errechenbare Zahlen, sondern um Annäherungswerte (Schätzungszahlen) handelt. Die Übergänge sind bis zu einem gewissen Umfang fließend, und man soll daher auch bei der Berechnung der degressiven Abschreibungen nicht zu kleinlich sein. Aber man darf auch nicht zu großzügig sein, sondern muß jedesmal genaue Überlegungen über den wirtschaftlichen Gebrauchsschwund von einem Jahr zum anderen anstellen, um damit die berechtigten Abbuchungen über Gewinn- und Verlustkonto zu bemessen.

Dieser Auffassung scheint auch der wissenschaftliche Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium in seinem letzten Gutachten vom 3. Juli 1956 zu folgen, obwohl die reichlich unklare Formulierung in Nr. 50b Abs. 2 zu manchem Rätselraten Anlaß geben kann. Sie lautet: „Eine zwecks Beeinflussung der zeitlichen Verteilung privater Investitionsausgaben erfolgende Manipulation der betrieblich notwendigen Abschreibungssätze und -methoden ist abzulehnen, da damit stets eine Verfälschung der betrieblichen Erfolgsrechnung verbunden ist“. Wenn der Beirat damit auch die notwendigen degressiven Abschreibungen gemeint haben sollte, so könnten wir allerdings auf Grund unserer betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse seiner Auffassung nicht folgen.

DAS STEUERLICHE PROBLEM

Versuchen wir aber das viel zu Generelle in der Kritik an den degressiven Abschreibungen mehr zu begrenzen, so müssen wir feststellen, daß die Einwendungen sich weniger gegen diese Methode in der Handelsbilanz (in der kaufmännischen Erfolgsrechnung) richten. Sie wenden sich vornehmlich dagegen, daß nach der jüngsten Entwicklung auch für die Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne die abfallen-

²⁾ Schmalenbach hat schon in seiner „Dynamischen Bilanzlehre“ darauf hingewiesen, daß die kaufmännische Bilanz, wenn sie auch ausschließlich der Zweckbestimmung der Erfolgsrechnung unterstellt werden müsse, dennoch für Vermögensrechnungen benutzt werden könne. Dazu habe ich an anderer Stelle („Konzernbilanzen“ a. a. O. S. 36 u. 37) darauf hingewiesen, daß gerade die Werte der dynamischen Bilanz als Restwerte zwischen den Ausgaben und Einnahmen liegen und so in das volkswirtschaftliche Preisgefüge eingebaut sind; in die Anschaffungspreise und in die Verkaufspreise. Dadurch, daß aber in den Bilanzen vor allem auch nach der Gedankenführung von Schmalenbach die noch nicht ausgeglichenen Einnahmen und Ausgaben zusammengestellt werden, geben die Bilanzzahlen gleichzeitig eine Übersicht darüber, in welcher Form und in welchem Umfange die Unternehmen über die volkswirtschaftlichen Preise in den volkswirtschaftlichen Prozeß eingebaut sind. Diese Übersicht muß allerdings auch dann zum größten Teil verloren gehen, wenn die Preise in der großen Linie gesehen nicht mehr stabil bleiben.

den Abschreibungen zulässig sind. Obwohl das Steuerrecht weitgehend die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wie es im Steuerrecht heißt, für die Errechnung der steuerlichen Gewinne übernommen hat, mußten doch Jahrzehnte vergehen, ehe auch die degressiven Abschreibungen für die Steuerbilanz anerkannt wurden.

Die rechtliche Grundlage für die steuerliche Zulässigkeit von Abschreibungen liegt in § 7 des Einkommensteuer-Gesetzes, der auch für das Körperschaftsteuerrecht gilt. An sich könnte nach dem Wortlaut dieser Bestimmung auch degressiv abgeschrieben werden, obwohl nicht von Abschreibungen, sondern von Absetzungen für Abnutzung (Afa) gesprochen wird. Der Reichsfinanzhof hat schon seit langem zugestimmt, daß diese Absetzungen für Abnutzung (Abschreibungen) nicht nach der technischen, sondern nach der im allgemeinen kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer zu bemessen sind: aber er hat stets an der Auffassung festgehalten, daß innerhalb dieser Möglichkeit immer nur die gleichbleibenden Absetzungen für Abnutzung angewandt werden dürfen. Eine gewisse Angleichung an die degressiven Abschreibungen wäre vielleicht unter Anwendung von § 6 Nr. 1 des Einkommensteuer-Gesetzes möglich gewesen: durch Abbuchung auf niedrigere Teilwerte (Wiederbeschaffungspreise im Rahmen der Gesamtbewertung). Hier sprach auch der Reichsfinanzhof von Abschreibungen (Abschreibungen wegen Wertminderung). Sie sind aber ein schwieriges Unterfangen, daß praktisch kaum Bedeutung hat erlangen können.

Der Grund für diese Zurückhaltung dürfte vor allem darin gelegen haben, daß die Rechtsprechung in den degressiven Abschreibungen die Gefahr erkannte, die in ihrer Neigung zu stillen Reserven liegt, die der Gesetzgeber aus der Grundanlage seiner Bestimmungen für die steuerliche Gewinnermittlung unbedingt schon seit jeher verhindern wollte, um eine gleichmäßige Belastung zu sichern. Aber aus der Erkenntnis einer solchen Gefahr allein kann keineswegs die Berechtigung abgeleitet werden, degressive Abschreibungen überhaupt abzulehnen. Solche Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzung) sind, soweit sie angebracht sind, auch für die steuerliche Beurteilung Aufwand, der vom Bruttogewinn abgezogen werden muß. Daher hätte auch die Rechtsprechung die abfallenden Abschreibungen zulassen müssen, allerdings unter genauer Feststellung, wo die Grenze gegenüber den stillen Reserven liegt.

DIE INITIATIVE DER VERWALTUNG

Die heutige Entwicklung im Steuerrecht jedoch, die darauf hinausläuft, neben den gleichbleibenden Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzung) auch degressive Abschreibungen zuzulassen, geht auf einen Entschluß des Bundesfinanzministeriums zurück, das in seinen Veranlagungsrichtlinien die Finanzämter schon seit längerem angewiesen hat, gegebenenfalls auch abfallende Absetzungen für Abnutzungen zuzulassen. In diesen Richtlinien heißt es zwar, daß Ab-

setzungen für Abnutzung in linearen (gleichbleibenden) Jahresbeträgen die Regel bleiben müssen und Absetzungen in ungleichen Jahresbeträgen (degressive Absetzungen) nur bei Vorliegen besonderer Verhältnisse, insbesondere bei schnellem Veralten der Anlagegegenstände zulässig seien. Dann wird aber der Raum zur Auslegung so erheblich ausgeweitet, daß in Wirklichkeit die degressiven Absetzungen zum Regelfall werden: durch die Erklärung, daß ein schnelles Veralten bei der heutigen technischen Entwicklung bei beweglichen Anlagegütern mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren oder mehr allgemein angenommen werden kann; es ist eine alte Erfahrung, daß die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zumeist in der Nähe der Grenze von 10 Jahren liegt, in manchen Fällen, wie bei Seeschiffen darüber, aber nur seltener darunter. Bei allen diesen Anlagegütern können daher die Absetzungen für Abnutzung in ungleichen Jahresbeträgen, vor allem degressiv, abgebucht werden, und es soll nicht beanstandet werden, wenn in diesen Fällen die Absetzungen für Abnutzung nach den jeweiligen Buchwerten (Anschaffungspreis und spätere Restbeträge) unter Zugrundelegung eines unveränderlichen Hundertsatzes (also geometrisch degressiv) abgeschrieben werden.

Die Veranlagungsrichtlinien beschränkten sich allerdings auf die beweglichen Anlagegegenstände, so daß bei unbeweglichen Anlagegütern nach wie vor nur die gleichbleibenden Absetzungen verbucht werden konnten. Aber auch schon in dieser Form bedeutete die neue Regelung aus der Initiative der Verwaltung ein großes Entgegenkommen an das Postulat für die kaufmännische Erfolgsrechnung.

Diese erstmalige Maßnahme der Verwaltung ist auch auf die Rechtsprechung nicht ohne Einfluß geblieben, die heute weitgehend der Einstellung der Verwaltung gefolgt ist. In den neuesten Richtlinien für die Veranlagung 1955 hat sich daher auch die Verwaltung im wesentlichen auf die Gesichtspunkte der letzten Rechtsprechung zurückgezogen, die dort ausführlich angegeben ist. Es ist nicht unsere Aufgabe, auf nähere Einzelheiten der Rechtsprechung einzugehen, weil es uns vornehmlich darauf ankommt, die wirtschaftspolitischen Auswirkungen in großer Linie aufzuzeigen. Wer sich praktisch in Einzelfällen orientieren will, möge sie nach den Quellen in den Veranlagungsrichtlinien selbst studieren. Ergänzend haben wir hier nur noch mitzuteilen, daß der Bundesfinanzhof jetzt dazu übergeht, die degressiven Absetzungen unter bestimmten Voraussetzungen auch für Gebäude zuzulassen.³⁾

Dadurch, daß die Rechtsprechung der Auffassung der Verwaltung gefolgt ist, kann der gegenwärtige Zustand der Rechtsentwicklung nicht mehr durch einen Verwaltungsakt des Ministeriums, sondern nur durch eine entsprechende Änderung in der Gesetzgebung

³⁾ Siehe dazu: Emil Römer, „Zur degressiven Abschreibung bei Fabrikgebäuden“, in: „Finanzrundschau“, Heft 12 vom 20. Juni 1956.

selbst beseitigt werden. Den Weg, die degressiven Abschreibungen zuzulassen, konnte die Verwaltung zunächst allein gehen, weil sie den Steuerpflichtigen gegenüber auf Ansprüche aus der Rechtsprechung verzichtet; wollte man diese Rechtsauslegung wieder aufgeben, läge der Verzicht beim Steuerpflichtigen, der sich jetzt auf die Rechtsprechung berufen kann.

DIE WIRTSCHAFTSPOLITISCHE BEURTEILUNG DER KURSÄNDERUNG IM STEUERRECHT

Die Anordnung der Finanzverwaltung, auch die degressiven Abschreibungen zuzulassen, hatte ohne Zweifel einen wirtschaftspolitischen Charakter. Sie wollte gegenüber der starren Rechtsprechung das Abschreibungsproblem so auflockern, wie es kaufmännischer Auffassung entsprechen mußte, um so auch von der steuerrechtlichen Seite aus dazu beizutragen, daß die Unternehmen der Bundesrepublik ausreichend liquide wurden, damit sie nicht zuletzt im Interesse unseres Außenhandels ihre Investitionen stets den Zeitverhältnissen entsprechend erneuern könnten. Wir möchten sagen, daß ein solcher Kurswechsel zu begrüßen war. Die Finanzverwaltung konnte sich auch aus ihren rein fiskalischen Interessen zu diesem Zugeständnis bereit finden, weil es sich bei den abfallenden Abschreibungen für sie höchstens um einen Vorgriff des Steuerpflichtigen handelt, der entweder durch entsprechend niedrigere Absetzungen in späteren Jahren oder auch gegebenenfalls durch niedrigere Restwerte beim Abbuchen durch Ausscheiden eines Anlagegegenstandes sich ausgleichen muß.

Die Kritik an der Zweckmäßigkeit der degressiven Abschreibungen in der Steuerbilanz, mit dem Tatbestand der aufsteigenden Konjunktur verbunden, leitet sich allein aus der Nervosität ab, die die sogenannte Überhitzung dieser Konjunktur ausgelöst hat. Wenn wir jedoch die Neurose, die sicher nicht ohne ernsthaften Grund entstanden ist, auf ihren Ursprung zurückführen, so bleibt uns die lapidare Erklärung, daß die Öffentlichkeit zum mindesten ahnt, daß diese Konjunktur auch mit einer Geldschöpfung auf dem Wege über den Rediskont durch die Notenbank verbunden ist, die die innere Kaufkraft bedroht und die bislang nur durch die Hortung der Mittel im Julius-turm notdürftig abgefangen werden konnte.

Diese Geldschöpfung geht zum weitaus größten Teil auf unsere Exportüberschüsse zurück, die die Notenbank vorfinanziert. Sie ist aber auch dadurch entstanden, daß zu viele Unternehmen die kurzfristige Wechselfinanzierung dazu benutzt haben, um zu investieren: daß Warenwechsel langfristig in Finanzwechseln eingefroren sind, die zuletzt die Notenbank honoriert hat. Und dabei taucht die Version auf, daß eine solche Entwicklung weitgehend auch auf die steuerlichen Vergünstigungen aus den degressiven Abschreibungen (Absetzungen für Abnutzung) zurückzuführen ist, daß also viele Kaufleute nur deshalb selbst aus kurzfristigen Wechselkrediten so großzügig investiert haben, um den steuerlichen Vor-

teil der abfallenden Abschreibungen ausnutzen zu können, weshalb die Möglichkeit zu solchen Abschreibungen so schnell wie möglich aus dem Steuerrecht wieder beseitigt werden müsse, um wenigstens eine weitere Entwicklung hier abzufangen. Und ein wenig schwingt gar die Angst davor mit, daß die neuen Investitionen nicht mehr nutzbringend im Binnenmarkt ausgewertet werden können, sich damit auf den Export stürzen und die Ausführüberschüsse noch mehr anschwellen lassen. Wir müssen also aus der steuerlichen Blickrichtung die Abschreibungen in einer ganz anderen Vorstellung erkennen: nicht mehr als Mittel zur Bemessung von Aufwand und zur Absicherung der Kapitalumwandlung, sondern als Mittel der Expansion. Es ist ungemein interessant, daß das Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundeswirtschaftsministerium diesen Gedanken überhaupt nicht aufgreift. Das Gutachten begnügt sich mit dem Hinweis, daß „Sonderabschreibungen im Hinblick auf die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung einerseits, auf die Gefahr eines mit der bestehenden Wirtschaftsordnung nicht zu vereinbarenden punktuellen Steuerdirigismus andererseits nur in Ausnahmefällen“ zugelassen werden sollen.

Wir stehen jedoch unter dem Eindruck, daß in der Richtung auf Expansion die Auswirkung der abfallenden Abschreibungen wesentlich überschätzt wird. Wir wollen nicht bestreiten, daß die Vorteile aus den §§ 7a ff des Einkommensteuer-Gesetzes dazu beigetragen haben können, daß sich kurzfristige Kredite festgefahren haben, zumal trotz ihrer wesentlichen Einschränkungen ab Anfang 1955 die alten Bestimmungen noch längere Zeit beanspruchten, um auszulaufen. Aber heute ist das Ausmaß der Abschreibungsmöglichkeiten aus ihnen so beschränkt, daß auch sie kaum noch die Anlageausweitung erheblich beeinflussen können. Doch darauf kommt es in diesem Zusammenhang weniger an. Wichtiger ist es zu erkennen, daß selbst die Möglichkeiten aus den §§ 7a ff nicht ohne weiteres mit der „degressiven Abschreibung“ aus der betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Terminologie identifiziert werden können.

Das Ausmaß dieser Abschreibungen ist wirklich zu eng und auch steuerlich an so viele Verklammerungen gebunden, daß wir uns kaum einen Kaufmann vorstellen können, der wegen solcher Abschreibungsmöglichkeiten heute noch seinen kurzfristigen Wechselkredit einsetzen möchte. Vielleicht, daß man anstreben müßte, durch die steuerliche Rechtsprechung noch besser, als es bereits geschehen ist, die Grenze gegenüber den stillen Reserven aufzuzeigen.

Wer sich aber auch an Zahlen unterrichten möchte, den verweisen wir auf die instruktiven Beispiele im Abschnitt über die „Abfallende Abschreibung“ der „Dynamischen Bilanzlehre“ von Schmalenbach¹⁾. Wenn wir heute vielleicht auch großzügiger rechnen, als es Schmalenbach in seinen Beispielen tut, so wer-

¹⁾ Ausgabe 1939, S. 141—149.

den wir aus ihnen doch erkennen, daß eine erhebliche Ausweitung notwendig wäre, um das Risiko aus Investitionen durch kurzfristige Kredite nur wegen der degressiven Abschreibungen auch nur annähernd zu rechtfertigen.

Nach unseren jetzigen Maßstäben würde bei einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren für einen Anlagegegenstand die geometrisch degressive Abschreibung auf der Grundlage eines Satzes von etwa 15 % so gerechnet werden können:

Anschaffungspreis	30 000 DM
15 % Abschreibung	4 500 DM
Wert am Ende des 1. Jahres	25 500 DM
15 % Abschreibung vom Rest	3 825 DM
Wert am Ende des 2. Jahres	21 675 DM
15 % Abschreibung vom Rest	3 251 DM
Wert am Ende des 3. Jahres	18 424 DM
15 % Abschreibung vom Rest	2 764 DM
Wert am Ende des 4. Jahres	15 660 DM

Um das Beispiel nicht zu schwierig zu machen, ist die Frage unbeachtet geblieben, ob im ersten Jahr vielleicht nur ein bestimmter Bruchteil der ermittelten Abschreibung, gerechnet nach dem Verhältnis der Monate der Nutzung zur Gesamtmonatszahl, abgezogen werden darf. Die jeweiligen Restwerte können in den vorstehend aufgeführten Größenverhältnissen auf die Aktivseite der Bilanz überführt werden, oder es sind entsprechende Wertberichtigungen auf der Passivseite zu verrechnen. Im letzteren Falle würde der Anlagegegenstand auch Ende des 4. Jahres aktiv mit dem Anschaffungspreis von 30 000 DM erscheinen, dem passiv eine Wertberichtigung von $4500 + 3825 + 3251 + 2764 = 14\,340$ gegenüberstehen müßte.

Wir sehen an diesem Beispiel, daß selbst bei einer solchen großzügigen Rechnung die Mehrbeträge gegenüber den linearen Abschreibungen von jedesmal 3000 DM im Jahr nicht übermäßig groß sein können. Sie betragen:

im 1. Jahr	1 500 DM
im 2. Jahr	825 DM
im 3. Jahr	325 DM

Im 4. Jahr liegt die Abschreibung bereits unter dem Betrag der gleichbleibenden Abschreibung, und es könnte erwogen werden, den Restbetrag von da ab nach der Restnutzungsdauer in gleiche Beträge aufzuteilen. Dann würde die jährliche Abschreibung im 5. Jahr und in den folgenden Jahren

$$15.660 : 6 = 2\,610 \text{ DM}$$

betragen. Auf diese Art läßt es sich vermeiden, daß die geometrische Reihe so lange fortgeführt wird, bis der Anlagegegenstand entweder aus dem Betrieb entfernt wird oder der Erinnerungsposten erreicht ist⁵⁾.

⁵⁾ Zu diesem Problemkreis müssen wir jedoch wiederum noch einige Bemerkungen für unsere engeren Fachkollegen machen. Wir wissen, daß in den Abschreibungen allgemein schon die Tendenz zur Expansion liegen kann, und zwar in der Zeit des Interregnums zwischen Abschreibungsjahr und Ausscheiden des Anlagegutes aus der Fertigung. Wir wissen auch, daß eine solche Tendenz durch die degressiven Abschreibungen nur noch vergrößert werden kann. Der Rahmen solcher Möglichkeiten ist aber immer nur sehr beschränkt, zumal in einer derartigen Ausweitung der Anlagen die große Gefahr liegt, daß später die Mittel für notwendige Ersatzbeschaffungen nicht mehr ausreichen. Wir können dieses Problem hier aber schon deshalb unbeachtet lassen, weil für eine solche Expansion immer nur eigene liquide Mittel eingesetzt werden.

WIRKSAMERE MITTEL

In diesem Zusammenhang möchte ich jedoch noch einiges zu dem sagen, was der Wissenschaftliche Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium in seinem letzten Gutachten zu dem Problem der Abschreibungen weiter ausgeführt hat. Es ist zu begrüßen, wenn in solchen Gutachten den mehr oder weniger betriebswirtschaftlichen Problemen nicht ausgewichen wird und der Beirat aus einer solchen Blickrichtung vor allem auf die volkswirtschaftliche Gefahr hinweist, die in einer Verfälschung der betrieblichen Erfolgsrechnung liegt; besser konnte mein Postulat in dieser Richtung nicht bejaht werden. Aber es bereitet Unbehagen, wenn die Überlegung dann so fortgeführt wird: „Dieser Nachteil (nämlich eine Verfälschung der betrieblichen Erfolgsrechnung) entfällt bei Sonderabschreibungen, die bilanzmäßig gesondert ausgewiesen werden und steuerbegünstigt oder -befreit sind“. Auch Sonderabschreibungen laufen über Gewinn- und Verlustkonto und verfälschen die Erfolgsrechnung. Die Verschleierung der Bilanz ließe sich jedoch allenfalls dadurch verhindern, daß solche Abschreibungen in ihr gesondert ausgewiesen werden. Dazu ist aber notwendig, daß sie offen als Reserve auf Anlagen passiviert werden und nicht in dem allgemeinen Wertberichtigungskonto für die Aktivwerte der Anlagen verschwinden. Theoretisch ist es selbstverständlich möglich, Reserven auf Anlagen in der Bilanz offen auszuweisen, ein Verfahren, daß nur zur Ausnutzung irgendwelcher steuerlicher Vorteile dienlich sein kann, das aber der allgemeinen Übung zuwiderläuft, die Anlagewerte zu benutzen, um unter Schmälerung des Gewinnes Reserven zu verstecken. Aber weder in den §§ 7a, 7d oder 7e des Einkommensteuer-Gesetzes ist ausdrücklich angeordnet worden, daß die nach ihnen zulässigen Abschreibungen offen als Reserve ausgewiesen werden müssen. Vielleicht hat der Beirat bei seinen Ausführungen an ein Verfahren wie in § 7c gedacht, nach dem völlig außerhalb der Erfolgsrechnung für die steuerliche Veranlagung von dem ermittelten Steuergewinn im ersten Jahr der bestimmte Anteil eines Darlehnsbetrages für den Wohnungsbau als Maßnahme zur Beseitigung der Wohnungsnot steuerfrei abgezogen werden kann. Dann bleibt aber der richtige Wert stets in der Bilanz, und man kann daher auch nicht von offen ausgewiesenen Sonderabschreibungen sprechen.

Wir müssen in diesem Zusammenhang vor allem auch darauf hinweisen, daß das Gutachten doch zu sehr die kaufmännische und steuerliche Erfolgsrechnung miteinander verbindet. Schmalenbach hat schon darauf hingewiesen, daß der Gewinnbegriff nichts anderes als ein Zweckbegriff ist: Gewinn ist die rechnerische Größe, mit der ein bestimmter Zweck erfüllt werden soll. Es dürfte sich heute allgemein die Auffassung durchgesetzt haben, daß kaufmännische und steuerliche Erfolgsrechnung wegen der zu unterschiedlichen Zweckbestimmungen der zu ermittelnden Gewinne zu meist nicht übereinstimmen können. Das, was der Beirat fordert, ist das Postulat für die kaufmännische

Erfolgsrechnung, die hinsichtlich der Abschreibungen sich aber keineswegs der steuerlichen Erfolgsrechnung anschließen muß, insbesondere nicht dort, wo das Steuerrecht ausdrücklich die Bildung von stillen Reserven zuläßt.⁹⁾

Das Problem der degressiven Abschreibungen ist jedenfalls ein eindrucksvolles Beispiel dafür, daß es nicht genügt, sich mehr oder weniger nur von den Impulsen des Irrationalen leiten zu lassen. Die Kritik wäre manchesmal unterblieben, wenn wenigstens alle, die dazu fachkundig genug sind, sich um eine ausreichende begriffliche Abgrenzung bemüht und sich dabei die richtigen Vorstellungen über die Größenverhältnisse, die in den degressiven Abschreibungen liegen, gemacht hätten.

Wir sehen in der grundsätzlichen Beseitigung der degressiven Abschreibungen im Steuerrecht kein geeignetes Mittel, um eine weitere Ausdehnung der

⁹⁾ Siehe darüber meinen Aufsatz „Das Bilanzproblem“, Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1939, S. 126 ff.; auch Walb in seinem klassischen Werk „Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe“, Berlin 1926, S. 383 ff.

Summary: The degressive method of depreciation and the business cycle. The writer, who recommends the accounting method of writing off decreasing amounts to cover depreciation as the most suitable one, rejects the criticism that has been brought forward against it in German public opinion. This criticism contends that the said method of covering depreciation is one of the foremost causes of present inflationary pressures and the forced up boom in German industry. To invalidate those reproaches, the author gives a definition of this principle of depreciation under reference to Schmalenbach. Especially he stresses the importance of the distinction between necessary depreciation and hidden reserves. It is shown, how fiscal administration that had been opposed to the method of decreasing depreciation because of its making possible hidden reserves, in the last years turned to acknowledge it beside the linear method. This new policy is derived from general economic policy and is applied only to such capital goods that become technical obsolete before they are to be replaced because of wear and tear. It is shown that the forced up state of business affairs in Germany is due to aggregate economic factors and in no means to expansion made possible for industrial concerns because of the higher depreciation allowance according to the new fiscal policy. The difference between linear and decreasing methods of covering depreciations in accounting systems is far too small as being a possible source of a forced up expansion drive in industry.

Résumé: Conjoncture et amortissements dégressifs. En recommandant la méthode des amortissements dégressifs comme la méthode la plus utile, l'auteur s'oppose à la critique formulée par l'opinion publique de la République Fédérale contre cette méthode. Selon l'argumentation de ces milieux c'est largement à cause de l'emploi de plus en plus répandu de cette méthode qu'on est arrivé à l'état actuel d'une „conjoncture surchauffée“. Afin de réfuter ces reproches l'auteur procède à une définition exacte du terme „amortissements dégressifs“ en suivant le principe établi par Schmalenbach. L'auteur insiste sur la ligne de démarcation entre ce terme et celui des „réserves cachées“. L'auteur explique le changement d'attitude de l'administration des finances: Au début elle n'admit pas l'emploi de cette méthode dans le bilan fiscal, à cause de sa tendance de faciliter la formation de réserves cachées. Pourtant au cours des années dernières, eu égard à des raisons économico-politiques, l'administration s'est décidée à admettre la méthode des amortissements dégressifs à côté de la méthode linéaire; d'abord pour des biens de production qui s'avèrent démodés avant d'être usés. L'auteur explique le phénomène de la „conjoncture surchauffée“ comme le résultat d'un ensemble de facteurs économiques agissant simultanément, donc non comme le résultat produit uniquement par une expansion exagérée des possibilités d'amortissements à la suite de mesures fiscales. Les sommes différentes résultant des calculs selon la méthode dégressive au lieu de la méthode linéaire ne sont pas suffisamment importantes pour servir de stimulans à la conjoncture.

Kredite bei der Notenbank für Anlagezwecke abzufangen. Vielmehr sehen wir in der Absicht, sie zu beseitigen, die Gefahr, daß man glaubt, mit solchen unzulänglichen Mitteln das Übergreifen der Expansion bei der industriellen Fertigung auf den Notenumlauf verhindern zu können. Dazu sind wirksamere Mittel notwendig, und dazu muß vor allem das Problem der Expansion ganz anders gesehen werden. Der Wille zur Ausdehnung gehört zu jeder Unternehmung, sie wäre kaum gesund, wenn es anders wäre. Aber dieser Wille kann in seinen Grundtendenzen kaum von so kleinen Vorteilen wie den degressiven Abschreibungen in der Steuerbilanz bestimmt werden. Dazu gehören wesentlich größere Vergünstigungen, wie sie vor 1955 einmal bestanden haben. Aber selbst sie wirken nur mit und sind niemals der Ausgangspunkt für die Antriebskräfte. Wirksamere Mittel, die einer Kreditausweitung für Zwecke der Investitionen entgegenwirken, sind auch schon seit einiger Zeit erfolgreich eingeleitet worden; das gehört aber in einen anderen Zusammenhang.

Resumen: El método de la amortización degressiva y la coyuntura. El autor, quien recomienda el método de la amortización degressiva como la más conveniente, se opone a la crítica que el público alemán hace de ese método. Esa crítica pretende que el actual exceso de la presente fase coyuntural es atribuible en alto grado al hecho de que el método de la amortización degressiva en Alemania ganará cada vez más terreno. Para desvirtuar esos reproches el autor comienza por dar una definición de noción y demuestra sistemáticamente el principio de la amortización, refiriéndose a Schmalenbach. En este caso revista importancia la delimitación frente a las reservas ocultas. Se demuestra, además, que el fisco no toleró este método para el balance tributario porque la amortización degressiva tiende a facilitar la formación de reservas. Pero por razones político-económicas el fisco procedió a admitir la amortización degressiva al lado del método lineal, primeramente para tales bienes de inversión que se anticuan más de prisa que se desgasten. Luege se señala que el alto grado de la coyuntura resulta de las cantidades de la economía en su totalidad y nunca de una expansión debido a las posibilidades de emplear la amortización a base de las nuevas disposiciones tributarias. Las diferencias numéricas entre las deducciones para la depreciación hechas a base del método lineal y del degressivo resultan demasiado insignificantes que pudiesen constituir el punto de partida de las fuerzas que estimulan el movimiento coyuntural.