

Die Tätigkeit der Deutsche Revisions- und Treuhand AG von 1925 bis 1945

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades der Philosophie

an der Ludwig-Maximilians-Universität

München

vorgelegt von

Frank Pega

aus

Berlin

München 2010

Referent: PD Dr. Paul Erker

Korreferent: Professor Dr. Hans Günter Hockerts

Tag der mündlichen Prüfung . 8. Juli 2009

Lebenslauf

Ich, Frank Pega, wurde am 30. September 1940 als zweiter Sohn des Kfz.-Ingenieurs Georg Pega und seiner Ehefrau Elfriede, geb. Obhaus, in Berlin geboren.

Grundschule und Gymnasium absolvierte ich in der Zeit von Ostern 1947 bis Ostern 1960 in Duisburg und erhielt dort am 2. März 1960 das Reifezeugnis des Mercator Gymnasium Duisburg.

Vom 1. April 1960 bis zum 30. September 1962 durchlief ich eine kaufmännische Lehre zum Industriekaufmann bei der Hütten- und Bergwerke Rheinhausen AG, die ich mit der Prüfung vor der IHK Duisburg abschloss.

In der Zeit vom Wintersemester 1962/63 bis Wintersemester 1967/68 studierte ich an den Universitäten Köln und Bonn Volkswirtschaft und legte am 22. April 1968 in Bonn die Volkswirtschaftliche Diplomprüfung ab.

Nach einer kürzeren Tätigkeit als Assistent am finanzwissenschaftlichen Lehrstuhl in Bonn bei Prof. Dr. M.E. Kamp arbeitete ich bis 1979 als Prüfungsassistent bei zwei Düsseldorfer Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Von dort wechselte ich zu mehreren Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft in unterschiedlichen Branchen.

Zum 30. September 2000 schied ich aus dem aktiven Berufsleben aus und studierte ab dem Sommersemester 2001 an der Ludwig-Maximilians-Universität in München Neuere und Neueste Geschichte im Hauptfach sowie Sozial- und Wirtschaftsgeschichte und Politikwissenschaft in den Nebenfächern.

Am 5. September 2003 bestand ich in München die Zwischenprüfung.

Delbrück, den 15. März 2010

Danksagung

Die hier vorgelegte Dissertation entstand durch Anregung meines Hochschullehrers, PD Dr. Paul Erker, von dem ich auch auf die beim Bundesarchiv Berlin lagernden Prüfungsberichte der Deutsche Revisions- und Treuhand AG aus der Zeit zwischen 1923 und 1945 aufmerksam gemacht wurde. Ich verdanke ihm wertvolle Hinweise zur wissenschaftlichen Herangehensweise an ein solches Projekt und zum Umgang mit der nahezu unübersehbaren Materialfülle.

Ebenso bin ich in hohem Maße Herrn Professor Dr. Hans Günter Hockerts für seine Bereitschaft, trotz intensiver Arbeitsbelastung das Zweitgutachten zu übernehmen, äußerst dankbar. Seine Hinweise halfen mir unter anderem, die Gutachtertätigkeit der Deutsche Revisions- und Treuhand AG in eine problemorientierte Perspektive zu stellen.

Mein größter Dank gebührt jedoch meiner Frau Marlis für geduldig ertragene Exkurse und Exkursionen und ihre Aufmunterungen, wenn Forschungsreisen nicht den erhofften Ertrag brachten und Neuorientierungen erforderlich wurden. Ihrer besseren Kenntnis der Neuen Rechtschreibung bin ich widerspruchslos gefolgt.

Ihr ist diese Arbeit gewidmet.

<u>Gliederung</u>	<u>Seite</u>
I. Einleitung	
A. Zeitfenster und Umfeld	8
B. Begriffsbestimmungen – Forschungsstand – Quellenlage	
1. Begriffsbestimmungen	13
2. Forschungsstand	25
3. Quellenlage	43
C. Herangehensweise	46
II. Wirtschaftsprüfung und Weltwirtschaftskrise	
A. Gesellschaftsrechtliche Reformen in England	54
B. Gesellschaftsrechtliche Reformen in Amerika	61
C. Aktienrechtsreformen in Deutschland	
1. Die Notverordnung vom 19. September 1931	67
2. Die Einführung der aktienrechtlichen Jahresabschluss- Prüfung durch Wirtschaftsprüfer in Deutschland	75
3. Das Aktiengesetz von 1937	
(a) Entstehung und Regelungsinhalt des Aktiengesetzes vom 30. Januar 1937	80
(b) Die Auswirkung des AktG1937 auf Rechnungslegung, Bilanzinhalt und Abschlussprüfung	88
(c) Bewertungs- und Abschreibungsmethoden nach dem AktG1937	94
D. Zwischenergebnis	96
III. Von der genehmen Treuhand der Weimarer Republik zur interministeriellen Vertrauens-Prüfungsgesellschaft des NS-Staates	99
IV. Die DRT als Prüfungsgesellschaft	
A. Vorbemerkungen	134
B. Prüfung bestimmter Unternehmensgruppen (Samples) durch die DRT	
1. Formale Aspekte der DRT-Prüfungen	143
2. Inhaltliche Aspekte der DRT-Prüfungen	149
(a) Jahresabschlussprüfungsberichte 1924 – 1930 (Sample 1)	149
1.1 Die Abschlussprüfungen für den RRH	149

1.2 VIAG	149
1.3 Mitteldeutsche Stickstoffwerke	151
1.4 VAW Lautawerk	151
(b) Jahresabschlussprüfungsberichte 1931 – 1937 (Sample 2)	
1.1 Die im Sample 2 enthaltenen Unternehmen	152
1.2 Dresdner Bank, Berlin/Dresden	154
1.3 ADCA, Leipzig	159
1.4 AEG, Frankfurt am Main	162
1.5 BRABAG, Berlin	167
(c) Jahresabschlussprüfungsberichte 1938 – 1944 (Sample 3)	
1.1 Zusammenwirken von DRT und RLM	172
1.2 Junkers Flugzeug- und Motorenwerke (JFM), Dessau	175
1.3 Rheinmetall Borsig, Berlin	183
1.4 Waffenwerke Brünn/Waffen Union, Berlin	191
C. Grenzen der Prüfungstätigkeit - Die Roges als Beschaffungs- unternehmen	
1. Organisation der Roges	194
2. Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. März 1942	196
3. Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. März 1943	202
D. Zwischenergebnis	212
V. Die DRT als Gutachterin und ihre Mitwirkung bei Bürgschaften und Garantien	
A. Allgemeine Bemerkungen zur Gutachtertätigkeit der DRT	215
B. Spezielle Gutachten	
1. Gutachten über verschiedene Vorgänge bei der Dresdner Bank AG, Berlin, die entweder persönliche Geschäfte des Direktors E. Sander oder dessen Amts- geschäfte als Vorsteher der Börsenabteilung betreffen	217
2. Gutachten über finanzielle, wirtschaftliche und organi- satorische Beziehungen der Firma Carl Zeiss, Jena, zu verschiedenen holländischen Unternehmen	227
3. Betriebswirtschaftlich-organisatorische und Bewertungs- Gutachten im Zusammenhang mit Arisierungen	
(a) Allgemeine Bemerkungen zu den national- sozialistischen Arisierungen	236
(b) Gutachten über die Kapitalbeziehungen zweier Unternehmen	240
(c) Sonderprüfung wegen eventueller jüdischer Beteiligung	243
(d) Gutachten über die Angemessenheit des Kaufpreises für den Erwerb der Fa. Gebrüder Robinson, Hamburg	247

(e)	DRT-Obergutachten im Rechtsstreit um die Wochinger Brauerei, Rotthalmünster	249
(f)	Zwischenergebnis über die DRT-Gutachten	260
C.	Bürgschaften, Garantien	
1.	Allgemeine Bemerkungen	261
2.	Beispiele für die Bürgschafts- und Garantieabrechnung bei der DRT	
(a)	Reichsbürgschaft zu Gunsten der I.G. Farben-Industrie für die „Montegal“/Spanien	265
(b)	Reichsbürgschaft gegenüber der Wirtschaftseinsatz Ost GmbH (WEO)	267
(c)	Wertmäßige Entwicklung der Reichsgarantien für Regierungsgeschäfte	270
VI.	Zusammenfassung	272
VII.	Anhang	279
VIII.	Abkürzungsverzeichnis	281
IX.	Quellen- und Literaturverzeichnis	285

I. Einleitung

A. Zeitfenster und Umfeld

Bevor diese Studie über die Deutsche Revisions- und Treuhand AG (DRT) sich mit deren Aktivitäten und den daraus resultierenden Zeugnissen auseinandersetzt, soll sich die Aufmerksamkeit zunächst auf das Umfeld richten, in das die DRT zum Jahreswechsel 1924/25 bei ihrer Gründung eingebettet war. Im Vordergrund sollen dabei vor allem die wirtschaftlich bedeutsamen Ereignisse stehen, die für die Tätigkeit der DRT zuerst als GmbH, danach seit Jahresanfang 1925 als AG bestimmend und prägend waren.

Zu diesem Zeitpunkt hatte die Weimarer Republik, wenn auch unter Schwierigkeiten, die nationalen und die durch die Siegermächte des Weltkriegs ausgelösten Erschütterungen und die des Krisenjahres 1923 überstanden, jedoch waren die Folgen des verlorenen Weltkriegs auf allen Ebenen staatlicher Aktivität unübersehbar katastrophal.

Deutschland musste durch den Versailler Friedensvertrag nicht nur Einschnitte in sein ökonomisches Potential durch Bevölkerungsverluste und Gebietsabtretungen hinnehmen, denn das Deutsche Reich verlor nicht nur ein Zehntel seiner Bevölkerung, sondern auch je 15% seiner landwirtschaftlichen Nutzfläche und seiner industriellen Produktionsanlagen. Neben wichtigen Teilen seiner nationalen Rohstoffbasis gingen auch der überwiegende Teil der Handelsflotte, die Kolonien und die Auslandsguthaben verloren.¹

Als noch viel belastender sollten sich die seit Mai 1921 auf 132 Mrd. Goldmark fixierten Reparationslasten auswirken, denn niemand konnte zu diesem Zeitpunkt die volkswirtschaftlichen und währungspolitischen Konsequenzen überblicken, die solche bis dahin unvorstellbaren Transferleistungen für die nationale, aber auch internationale Wirtschaft auslösen würden.

Neben die internationalen, zukünftig in Quartals-Annuitäten aufzubringenden Reparationsraten traten Naturalverpflichtungen über Ablieferungen von landwirtschaftlichen und industriellen Erzeugnissen, ganz besonders Steinkohle. Bei Nichteinhaltung der abzuliefernden Mengen und der Leistungstermine drohten

¹ Hans-Ulrich Wehler, Deutsche Gesellschaftsgeschichte 1914 – 1949, München 2003, S. 241 ff.,

Frankreich und Belgien mit der Ausübung ihres Rechtes auf „produktive Pfänder“ durch Inbesitznahme des Ruhrgebietes. Dieser Teil der Reparationsverpflichtungen konnte also nur durch erhöhte Schichtleistungen der Bergarbeiter aufgebracht werden und kollidierte dadurch mit der gerade erst getroffenen 8-Stunden-Schicht-Regelung.

Über Deutschland, das seine Rüstungs- und Kriegsausgaben nicht durch Steuern, sondern durch Kriegsanleihen finanziert hatte, brach als Folge der ständig gestiegenen Geldmenge seit 1914 eine zunächst schleichende, sich dann immer mehr beschleunigende Inflation herein, die ab Mitte 1922 in eine Hyperinflation ausartete. Diese Kapital- und Vermögensvernichtung brachte nicht nur für die sogenannten „kleinen“ Sparer den Verlust ihrer wirtschaftlichen Existenzgrundlage, sondern traf vor allem die Bezieher von Lohneinkünften und festen Bezügen, während Großindustrielle weiteren Unternehmensbesitz erwarben und sich zu günstigsten Konditionen entschuldeten.

Die Rückführung der noch auf ausländischem Gebiet stehenden militärischen Verbände gelang außerordentlich schnell. Jedoch wurde die Wiedereingliederung in den Produktionsprozess problematisch. Hinzu traten die staatlichen, sozialpolitischen Versorgungsverpflichtungen für die Kriegsoffer und deren Hinterbliebene sowie die Erwerbslosenfürsorge. Die Revolution vom 9. November 1918 hatte nicht nur die politischen Verhältnisse des Kaiserreichs und seine Repräsentanten beseitigt, sondern auch die Gefahr einer Bolschewisierung Deutschlands nach sowjet-russischem Muster durch einen deutlichen, politischen Linksruck heraufbeschworen und dadurch Zugeständnisse der Unternehmer bewirkt. Ab 1922 bemühte sich die Unternehmenseite um eine Revision der unerwünschten Machtverschiebung durch eine Revision der Arbeitszeitregelung, insbesondere der Schichtzeiten unter Tage. Hinzu kam die Ablehnung der demokratisch-republikanischen Verfassung bei einem Großteil der Bevölkerung, der Beamtenschaft und beim Militär. Die zunehmende politische Polarisierung beschränkte sich nicht nur auf die Parteien im Reichstag und deren Koalitionsbildungen, sondern förderte auch die von Frankreich unterstützten, separatistischen Bestrebungen im Rheinland und eine langandauernde Krise zwischen den konservativen und demokratischen Kräften in Bayern und dem Reich. Die verschiedenen, mehr oder weniger kurzlebigen Reichsregierungen sahen sich zunächst nicht imstande, eine Reichsexekution gegen die konservative Landesregierung von Kahr

in Bayern und das von sozialistischen und kommunistischen Kräften beherrschte mitteldeutsche Industriegebiet von Sachsen und Thüringen durchzusetzen.

Das vor dem Ersten Weltkrieg – auch im internationalen Vergleich – beachtliche Wachstum der deutschen Wirtschaft und deren Spitzenplatz in der Industrieproduktion und im Welthandel ging wegen der sinkenden Investitionsneigung in eine relative Stagnation über. Unter diesen Umständen konnten weder die erforderlichen Arbeitsplätze geschaffen noch die dringend benötigten Devisenerlöse aus Exportgeschäften zur Beschaffung weiterer Rohstoffe und zur Leistung der Quartalsanmietäten erwirtschaftet werden. Darüber hinaus traf der durch die globale Agrarkrise ausgelöste weltweite Preissturz für landwirtschaftliche Erzeugnisse die deutsche Landwirtschaft empfindlich. Die zu ihrer Stützung eingeleiteten staatlichen Hilfsmaßnahmen verhinderten, dass deutsche Verbraucher in den Genuss sinkender Weltmarktpreise für landwirtschaftliche Erzeugnisse kamen.

Die Zerstörung des Weltmarktes für Industrieerzeugnisse traf die exportabhängige deutsche Wirtschaft ebenso wie die Aufhebung des Goldstandards in England. Die Abwertung des bis dahin als Leitwährung angesehenen englischen Pfundes brachte England gegenüber anderen Staaten zwar einen Wettbewerbsvorteil, aber es verlor seine Führungsposition als allgemein anerkannte Weltwährung und das englische Pfund Sterling wurde durch den amerikanischen Dollar ersetzt.²

Im Verlauf des Jahres 1923 gelangen trotzdem verschiedene politische und wirtschaftliche Stabilisierungsmaßnahmen: die Geldentwertung, die im Sommer Rekordstände erreicht hatte, wurde durch die Reformpläne von Karl Helfferich und Rudolf Hilferding über die Ausgabe einer goldgedeckten Mark, die Einrichtung einer von der Regierung unabhängigen Goldnotenbank und die hypothekarische Belastung der Wirtschaft als Grundlage für die Einlösung von Geldnoten und Vergabe von Krediten an den Staat beendet.³ Dieses neue Zahlungsmittel „Rentenmark“ wurde von der Landwirtschaft akzeptiert, so dass sich als eine erste Voraussetzung für die allgemeine

² Hans-Ulrich Wehler, Gesellschaftsgeschichte 1914 – 1949, S. 241 ff.

³ Heinrich August Winkler, Weimar – 1918 – 1933, München 1993, S. 207 ff.

Akzeptanz und Stabilisierung der neuen Währung die Ernährungslage im Reich entspannte, weil die Landwirtschaft wieder bereit war, Nahrungsmittel gegen dieses neue werthaltige Geld zu verkaufen.

Sowohl die Aufblähung der deutschen Unternehmensbilanzen durch die permanenten, inflationsbedingten Wertverluste als auch die Beseitigung der Scheingewinne durch Geldwertsteigerungen und die dem entgegenwirkende Währungsreform bedeuteten einen erheblichen Arbeitsaufwand für die Bilanzrevision und damit auch für die DRT, die zu diesem Zeitpunkt im Interesse des Reichsrechnungshofs ausschließlich staatliche Unternehmen und deren Jahresabschlüsse prüfte.

Eine Voraussetzung für die Währungsstabilisierung war die Beendigung des passiven Widerstandes der Bevölkerung gegen die französisch-belgische Besetzung des Ruhrgebietes, bei dem die Löhne der streikenden Arbeiter aus öffentlichen Kassen gezahlt wurden. Dieser Schritt war auch Voraussetzung und Auftakt für die Aufnahme ernsthafter Verhandlungen des Deutschen Reichs mit den Entente-Mächten und die Entwicklung des den zukünftigen finanziellen Möglichkeiten Deutschlands angepassten Dawes-Planes über die Tilgungsmodalitäten der Reparationen und ihre Aufbringung zunächst durch internationale Anleihen, bei denen das Deutsche Reich auch auf französische Zustimmung angewiesen war.⁴

Durch das Eingreifen der bayerischen Landpolizei konnte der von Nationalsozialisten und konservativen Militärs angezettelte Putschversuch am 9. November 1923 in München schnell niedergeschlagen werden. Die Gefahr für den Fortbestand der Republik ging jedoch nicht allein von den konservativen Kräften aus, sondern ebenso von den Einheitsfront-Kabinetten aus Sozialdemokraten und Kommunisten in Sachsen und Thüringen.⁵

Finanzwirtschaftlich hatte sich die Weimarer Republik durch die von Mathias Erzberger initiierten Steuerreformen von 1922 zu einem Steuerstaat entwickelt, d.h., die Republik beschaffte sich nun die für ihre Ausgaben notwendigen Mittel durch die regelmäßige

⁴ Hans-Ulrich Wehler, Gesellschaftsgeschichte 1914 – 1949, S. 250 ff.

⁵ Heinrich August Winkler, Weimar 1818 - 1933, S. 224 - 229

Besteuerung von Einkünften, Vermögen und Kapitalverkehr bei ihren Staatsbürgern. Trotzdem befand sich die Republik aufgrund der enormen finanziellen Anforderungen für soziale Aufgaben und der immer noch nicht in Gang gekommenen Gesamtwirtschaft in chronischer Finanznot, weil adäquate, kontinuierliche Einnahmen aus ergiebigen Steuerquellen fehlten.

Regierungsseitig wurde unter anderem versucht, auch durch Auflösung nicht mehr benötigter Demobilisierungsinstitutionen, Abbau des freiwerdenden Personals und Konsolidierung des verbliebenen Vermögens die finanzielle Basis für die Staatseinnahmen zu verbessern. Hilfe erwartete die Reichsregierung dabei vom Reichsrechnungshof (RRH), der die Finanzgebarung der öffentlichen Haushalte kontrollieren sollte. Zu dessen Unterstützung übernahm die aus der Deutschen Revisions- und Treuhand (DRT) GmbH hervorgegangene, gleichnamige AG ab 1925 zunächst subsidiäre, später auch eigenständige Prüfungsaufgaben innerhalb der Jahresabschlüsse staatseigener Unternehmen und konnte mit dieser Aufgabenstellung – ähnlich wie die von den Großbanken zu deren Unterstützung in der gewerblichen Wirtschaft gegründeten Treuhandgesellschaften - ab 1927 auch in der Staatsverwaltung Preußens Fuß fassen. Die dem Reich aus seinen Industriebeteiligungen zustehenden Dividenden- und Gewinneinkünfte waren nach kaufmännischen Grundsätzen zu berechnen bzw. zu überprüfen. Daher wurde die DRT mit der Prüfung der Jahresabschlüsse der staatseigenen oder mehrheitlich staatsbeteiligten Unternehmen der Energieerzeugung und -verteilung sowie der Aluminiumindustrie und der Zurverfügungstellung der dabei nach kaufmännischen Grundsätzen gewonnenen Arbeitsergebnisse beauftragt.

Mit der Art und Weise, wie die DRT ihre zunächst als Hilfsfunktion für staatliche Haushaltskontrollen angelegte Tätigkeit im Laufe der Jahre zwischen 1925 und 1945 zu einer reichsweit operierenden, staatseigenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft auf allen Gebieten des wirtschaftlichen Prüfungswesens entwickelte, beschäftigt sich die folgende Untersuchung.

B. Begriffsbestimmungen – Forschungsstand – Quellenlage

1. Begriffsbestimmungen

Die Besonderheit der Themenstellung liegt in seiner komplexen, mehrschichtigen Struktur, denn es stellt sich als eine Kombination unterschiedlicher Bezugsebenen und deren Überlagerungen in verschiedenen Entwicklungssträngen dar: neben einer zeit- und ereignisgeschichtlichen sowie einer unternehmens- und institutionengeschichtlichen Perspektive bietet die Sozialgeschichte einer bestimmten Berufsgruppe in der NS-Zeit – die der neugeschaffenen Wirtschaftsprüfer (WP) – eine weitere Zugangsebene. Die Frage, ob eine politische Instrumentalisierung dieser neuen Berufsgruppe für Zwecke der Wirtschaftssteuerung und –kontrolle während der NS-Zeit stattgefunden hat, bildet einen zentralen Bezugspunkt dieser Untersuchung.

Zunächst soll – auch zur begrifflichen Klärung – der Frage nachgegangen werden, wer überhaupt als WP anzusehen ist, was dessen wesentliche Funktionen nach zeitgenössischer und aktueller Aufgabenstellung waren und sind, auf welche Weise diese neue Rechtsfigur in das Wirtschaftsleben integriert wurde und welcher Wandel im WP-Berufsbild durch die Modernisierung und Globalisierung der Wirtschaft bis heute eingetreten ist.

Der Begriff und die Berufsbezeichnung „Wirtschaftsprüfer“ wurden in Deutschland während der Weimarer Republik erstmals bei den Verhandlungen über die Aktienrechtsreform und die in diesem Zusammenhang vollzogene kleine Aktienrechtsnovelle auf der Grundlage der beiden Notverordnungen des Reichspräsidenten vom 19. September und 15. Dezember 1931 verwendet. Als WP sollte der Personenkreis bezeichnet werden, der zukünftig durch Ablegung eines fachlich anspruchsvollen Examens die Fähigkeit zur Bekleidung dieser Aufgabe nachgewiesen hatte. Er sollte die Prüfungen der Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften bestimmter Größe nach gesetzlich festgelegten Inhalten in jährlich wiederkehrendem Rhythmus durchführen und über das Ergebnis dieser Prüfungen berichten. Insoweit ähnelt das Anforderungsprofil den bereits seit Mitte des 19. Jahrhunderts auch in den deutschen Staaten tätigen Buchführungs-Revisoren, die – zunächst ohne geregelte Fachexamina,

obligatorische Bestellung und Vereidigung durch die Industrie- und Handelskammern (IHK) - auf freiwilliger Basis bereits derartige Bilanzprüfungen durchführten.

Im Gegensatz dazu hat sich das Berufsbild des heutigen WP erheblich gewandelt, denn es ist von anderen, vielfältigeren Erwartungen der gewerblichen Wirtschaft, aber auch der anderen Interessenten an einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung geprägt und soll daher, um die Spannbreite der zwischenzeitlich vollzogenen Entwicklung aufzuzeigen, hier als Gegenfolie dienen: Der Wirtschaftsprüfer deckt heute weitaus mehr an fachlichen Anforderungen ab, als sie der Reichsregierung beim Erlass der Notverordnungen vom 19. September und 15. Dezember 1931 vorschwebten. Denn während das Kabinett Brüning – mit diesen Notverordnungen in zweifacher Hinsicht innovativ – unter erheblichem wirtschaftlichem und politischem Druck nicht nur eine neue Berufsgruppe schuf, der es die obligatorische aktienrechtliche Jahresabschlussprüfung als künftig charakteristische Aufgabe zuordnete, verständigte es sich auch mit den Landesregierungen über die Prüfung und Bestellung der zukünftigen Berufsangehörigen.⁶ Diese als „Ländervereinbarung“ bezeichnete Übereinkunft blieb, trotz aller späteren Eingriffe des NS-Regimes in die Existenz der Länder, davon unbeeinflusst und bestand bis zum Ende des Dritten Reichs weiter.⁷

Nach heutigem Verständnis ist WP, wer als solcher gem. § 15 WPO vom 24. Juli 1961 öffentlich bestellt ist. Die Bestellung wiederum setzt den Nachweis der persönlichen und fachlichen Eignung im Prüfungs- bzw. Zulassungsverfahren voraus (§ 1 Abs. 1 WPO).⁸

Heute gehen die Anforderungen an WP und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (WPG) nicht nur weit über die zunächst als Vorbehaltsaufgabe vorgesehene Testierung von Jahresabschlüssen hinaus. WP und WPG bieten auch in Deutschland - einzeln oder in Kooperation mit nationalen und internationalen Partnern – umfassende Beratung auf einem ständig wachsenden Markt für Leistungen rechtlicher, wirtschaftlicher und organisatorischer Art an. Unternehmerische Globalisierung zur Durchdringung der Märkte mit begleitender Beratung - vor allem über die wettbewerbs-, gesellschafts- und

⁶ Notverordnungen des Reichspräsidenten vom 19. September 1931, RGBl. I 1931, S. 493 und vom 15. Dezember 1931, RGBl. I 1931, S. 760

⁷ Schreiben Quassowski an RWM vom 5. Februar 1937, BArchB, R 3001/20534, Blatt 96

⁸ WP-Handbuch 1996, Band I, 11. Aufl., Düsseldorf 1996, S. 1

steuerrechtlichen Rahmenbedingungen in den involvierten Regionen durch WP und WPG - sind heute internationaler Standard. Eine Vielzahl von WP haben bereits neben ihren nationalen Qualifikationen vorzugsweise im angloamerikanischen Wirtschaftsraum Ausbildung und Berufsexamina nach ausländischem Recht absolviert. Wirtschaftsprüfung und WP selbst sind zu Institutionen der „Corporate Governance“ (CG) geworden.⁹ Dabei zeigen die Unternehmenskrisen und Sanierungsfälle der jüngsten Zeit, dass die verschiedenen Aktienrechtsnovellierungen seit 1931 Defizite des Managements weder verhindern noch beseitigen konnten. Künftig wird neben der Rechnungslegungskontrolle auch die Einhaltung der CG-Grundsätze durch den Vorstand zur Aufgabe der WP/WPG gehören. Dabei handelt es sich dann um die Gesamtheit aller Regelungen, mit denen das Management eines Unternehmens kontrolliert wird, so dass der WP in Doppelfunktion als Kontrolleur der Rechnungslegung und als Gehilfe des Aufsichtsrats fungiert.¹⁰ Darüber hinaus leisten WP neben spezieller Facharbeit in nationalen berufsbezogenen Organisationen nicht nur maßgebliche Beiträge zur Europäisierung und Modernisierung des Bilanzsteuerrechts und zur Internationalisierung der Gewinnermittlung, sondern initiieren wichtige Ansätze z.B. bei der Einführung internationaler Rechnungslegungsstandards, zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung, bei der Vorbereitung von Gesetzentwürfen zur Kontrolle von Unternehmenseinzel- und Konzernabschlüssen und zur Modernisierung des Bilanzrechts.¹¹

Im Rückblick eröffnet die auf das Thema eingegangene Bezugnahme auf die DRT auch eine unternehmenshistorische Perspektive: Wer war diese Gesellschaft, zu welchem Zweck

⁹ Paul Erker, A New Business History? In: AFS, 42 (2002), S. 558 f.; Johannes Bähr, „Corporate Governance“ im Dritten Reich, in: Werner Abelshauser, Jan-Otmar Hesse, Werner Plumpe, (Hrsg.), Wirtschaftsordnung, Staat und Unternehmen – Neue Forschungen zur Wirtschaftsgeschichte des Nationalsozialismus – FS für Dietmar Petzina, Essen 2003, S. 61;

¹⁰ Daniela Mattheus, Mängel in der Abschlussprüfung, in: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, Vorträge des 12. Bonner Europa-Symposiums, herausgegeben von den Mitgliedern des Zentrums für Europäisches Wirtschaftsrecht, Bon2001, S. 20 f.; Hans-Joachim Böcking, Die öffentliche Aufgabe des Wirtschaftsprüfers – Untersuchungs- und Redepflicht versus verbale Verschleierung, Vorträge des 12. Bonner Symposiums, S. 74 f.

¹¹ Vgl. hierzu z.B. die Stellungnahmen der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. zum Kanon der beabsichtigten und teilweise durchgeführten gesetzlichen Neuregelungen im Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG), im Bilanzkontrollgesetz (BilKoG) und im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz; Das Ende der deutschen Bilanz, FAZ Nr. 66 vom 15. März 2008

und mit welchem Gesellschafterkreis war sie gegründet worden, auf welchem Markt bot sie ihre Leistungen an und wer waren ihre wesentlichen Mitbewerber?

Die DRT war keinesfalls die erste Treuhandgesellschaft in Deutschland. Die großen deutschen Kreditinstitute – allen voran die Deutsche Bank - hatten bereits im Jahr 1896 damit begonnen, zur Unterstützung ihres Bankgeschäftes Treuhandgesellschaften zu gründen, die zunächst mit in juristischem Sinn echten Treuhandaufgaben - wie der stellvertretenden Haltung bestimmter Wertpapiere - betraut waren und die daraus abzuleitenden Rechte für ihre Treugeber wahrnahmen. Darüber hinaus prüften sie außerhalb des eigentlichen Bankgeschäftes für ihre Muttergesellschaften die Kreditverhältnisse wesentlicher Bankkunden, indem sie deren Kreditwürdigkeit und Kreditfähigkeit anhand von Geschäftsunterlagen und Bilanzen analysierten.

Aber nicht nur Unternehmen des Privatrechts, sondern auch die Finanzwirtschaft der öffentlichen Haushalte unterlagen z.B. in Preußen seit dem Ende des 18. Jahrhunderts bereits regelmäßigen Prüfungen. Nach dem Ersten Weltkrieg verfügte das Deutsche Reich in Gestalt der zuvor tonangebenden Preußischen Oberrechnungskammer und des nach Kriegsende dominierenden Reichsrechnungshofes (RRH) über zwei Revisionsinstitutionen, die die Ordnungsmäßigkeit der öffentlichen Haushalte und die Ausgabengebarung der Reichsinstitutionen nach Haushaltsrecht prüften und feststellten. Im Rahmen der Demobilmachung nach Beendigung des Ersten Weltkriegs und der unumgänglichen Restrukturierung der öffentlichen Verwaltung auf die jetzt herrschenden Friedensverhältnisse wurde die vorhandene, durch den Krieg aufgeblähte Behördenorganisation in Frage gestellt. Als Folge der notwendigen Reorganisation des Behördenapparates entstand – wie weiter unten noch ausgeführt wird - aus der ehemaligen Revisionsabteilung des Reichsschatzministeriums (RSM) 1923 die Deutsche Revisions- und Treuhand GmbH. Durch die im gleichen Jahr in Kraft gesetzte Reichshaushaltsordnung (RHO) war die DRT als subsidiäres Hilfsorgan für den RRH zunächst in deren Berichterstattungspflichten gegenüber dem Haushaltsausschuss des Reichstags und damit in das parlamentarische System der Weimarer Republik eingebunden.

Die DRT akquirierte ihre Leistungen nicht auf dem allgemeinen Prüfungsmarkt, der durch Gründungen von Revisionsgesellschaften durch verschiedene Banken entstanden war und in Wettbewerb mit den schon seit Mitte des 19. Jahrhunderts arbeitenden Einzel-Revisoren stand. Wegen guter Auftragsdurchführung wurde sie zunächst vorzugsweise auch von anderen öffentlichen Institutionen, später auch vermehrt von Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft, mit Revisionen nach kaufmännischen Grundsätzen beauftragt. Ihre Position als reichseigene, dem Reichsfinanzministerium (RFM) und dem Reichswirtschaftsministerium (RWM) genehme Treuhandgesellschaft sicherte ihr bei den öffentlichen Auftraggebern eine Monopolstellung, die sich ab Beginn der dreißiger Jahre durch Übernahme von Revisionsaufgaben aus dem Bereich der gewerblichen Wirtschaft ständig erweiterte. WPG wurde die DRT erst nach den als Folgen der Weltwirtschafts- und Bankenkrise erlassenen Notverordnungen von 1931 und durch Eintrag in eine zu diesem Zweck beim RWM geführte Liste.

Auch nach der Machtergreifung am 30. Januar 1933 behielt die DRT ihre durch die Reichsministerien bevorzugte Position, übernahm in der Folgezeit im zunehmenden Maße Prüfungsaufträge bei Unternehmen, die Güter zur Aufrüstung und späteren Kriegsführung lieferten, wirkte bei besonderen Gründungsvorgängen treuhänderisch für Institutionen des Dritten Reichs mit und übernahm nach Kriegsbeginn Revisionsaufgaben in den besetzten Gebieten sowie kommissarische Abrechnungen von Leistungen für das Reich. Darüber hinaus war die DRT insbesondere gutachterlich in wirtschaftlichen und außerwirtschaftlichen Angelegenheiten tätig.

Durch entsprechende Fragestellungen lässt sich der unternehmenshistorische Bezug erweitern: wie wurde der Übergang von einer Treuhand- zu einer WPG vollzogen, wie war die Entwicklung des Wirtschaftsprüfungswesens in Deutschland im internationalen Vergleich einzuordnen, welche Auswirkungen hatte die bevorzugte Tätigkeit für Ministerien auf die Beschäftigung der DRT, wie wurde überhaupt Steuerung und Kontrolle der Wirtschaft im NS-Staat wirksam, in welchem Maße wurde die DRT bei Ausführung ihrer Tätigkeit durch das NS-Regime in nationalsozialistisch-weltanschaulichem Sinn herangezogen und welcher Mittel bediente sich dabei der Staat?

Neben den hier aufgeworfenen Fragen, die speziell die Prüfungstätigkeit der DRT betreffen, ist im Sinn einer Perspektiverweiterung im Folgenden auch zu erörtern, ob die aktienrechtlich implizierten Dienstleistungen der DRT für einen ausgewählten Empfängerkreis in einem übergeordneten Verwendungszusammenhang mit darüber hinausgehenden Anforderungen gestanden haben. Die Beantwortung dieser Frage ist insoweit problematisch, als die Arbeitsergebnisse aus der Prüfungstätigkeit zunächst aus straf- und berufsrechtlichen Gründen einer besonderen Geheimhaltung unterlagen und sich wegen dieser Beschränkungen eine erweiterte Publizität verbot. Darüber hinaus wurden die Prüfungsberichte, soweit sie sich auf militärische Projekte bzw. Unternehmen bezogen, durch Stempelaufdruck einer besonderen Geheimhaltungspflicht für militärische Einrichtungen und Objekte unterworfen.¹²

Unter derartig restriktiven Bedingungen war eine Erweiterung des Verwendungszusammenhangs nur bedingt möglich: sie ergab sich, wie im Folgenden am Beispiel der Flugzeugindustrie gezeigt wird, auf Veranlassung des RLM durch die Kooperation der DRT mit den Preisprüfungsbehörden für militärische Aufträge und den zu prüfenden Unternehmen, indem die Geschäftsführung der DRT durch umfangreiche Arbeitsanweisungen an ihre Mitarbeiter die Prüfungsberichte so gestalten ließ, dass sie zwar noch ihre ursprüngliche Aufgabe erfüllten, jedoch Arbeitsschritte der Preisprüfung vorwegnahmen und vereinfachten. Auf diesem Weg mobilisierte sie Synergien bei einem knapper werdenden Arbeitskräfteangebot sowohl bei der DRT als auch bei den Preisprüfungsbehörden und sorgte für eine Beschleunigung der Projektabrechnung. Der Prüfungsbericht war nicht mehr die ausschließliche Summe aller aktienrechtlichen Kontrollen, sondern durch die erklärte Kooperationsabsicht der DRT Mittel zum Zweck geworden, denn die Expertenbeteiligung wirkte stabilisierend auf die eigenen und die zu unterstützenden Arbeitsabläufe.

¹² Der Stempelaufdruck, durch den die besonderen Geheimhaltungspflichten begründet wurden, hatte folgenden Wortlaut:

„G e h e i m

1. Dies ist ein Staatsgeheimnis im Sinne des § 88 RStGB.
2. Weitergabe nur v e r s c h l o s s e n, bei Postbeförderung als „Einschreiben“.
3. Aufbewahrung unter Verantwortung des Empfängers unter gesichertem Verschluss.“

Die Verwendung des durch Änderung der Gewerbeordnung seit 1933 auch rechtlich geschützten Begriffs „Wirtschaftsprüfung/Wirtschaftsprüfer“ stellte klar, dass es sich bei den betroffenen Gesellschaften oder Personen um durch die Notverordnungen von 1931 geschaffene Institutionen handelte, die nach bestimmten Regularien ihr Amt übernommen hatten und gesetzlich festgelegte Aufträge ausführten.

Im internationalen Vergleich wurde jedoch die fachliche Reputation der deutschen Wirtschaftsprüfer gegenüber ausländischen, vor allem anglo-amerikanischen Berufsangehörigen, als nicht zufriedenstellend angesehen. Ausländische Kreditgeber bestanden vor der Eingehung von Kreditengagements in Deutschland auf Prüfungen ausschließlich durch renommierte anglo-amerikanische Prüfungsgesellschaften. Erst durch den Kriegsbeginn 1939 änderte sich diese Handhabung zunächst für die englischen, ab 1940 auch für die amerikanischen WP und WPG,¹³ die nun ihre Tätigkeit einstellen mussten bzw. sich zur Kooperation mit deutschen Einzel-WP zu Partnerschaften verbanden.

Johannes Bähr vertritt zum Problem von Steuerung und Kontrolle durch WP/WPG folgende, für die vorliegende Arbeit bedeutungsvolle Meinung: „Anders als die Leitungen privater Unternehmen wurden die Wirtschaftsprüfer wegen ihres öffentlich lizenzierten Status‘ nach 1933 zunehmend politisch gelenkt...Noch stärkere Einflussmöglichkeiten auf das System der externen Unternehmenskontrolle sicherte sich der Staat über den Ausbau der reichseigenen Prüfungsgesellschaft Deutsche Revisions- und Treuhand AG“ um abschließend festzustellen: „Eine der wichtigsten Errungenschaften, die aktienrechtliche Pflichtprüfung, verwandelte sich zunehmend in ein Instrument staatlicher Kontrolle.“¹⁴ Diese Feststellungen werden als zentrale Arbeitshypothesen in das Zentrum der Untersuchung gestellt. Sie fragen nach einer politisch implizierten, geglückten Steuerung und Kontrolle sowohl der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft selbst als auch der durch sie geprüften Unternehmen im nationalsozialistisch geführten Staat und werden in den anschließenden Kapiteln auf ihre Bestandskraft überprüft.

¹³ Hans Adolf Weyershaus, Wirtschaftsprüfung in Deutschland und erster europäischer Zusammenschluss in den Jahren 1931 bis 1961, Diss., Düsseldorf 2007, S. 321 ff.

¹⁴ Johannes Bähr, „Corporate Governance“, S. 76 f., 80

Methodisch werden diese Aussagen durch Quellenvergleiche mit Passagen aus der Prüfungs- und Berichterstattungstätigkeit der DRT einer empirischen Analyse unterzogen, denn schriftliche Dokumente sind in diesem Fall die einzigen authentischen - wenn auch nur für einen kleinen Empfängerkreis publizierten - Quellen zur Beurteilung einer möglichen Instrumentalisierung der Facharbeit der DRT für eine tatsächliche politische Einflussnahme. Bedauerlicherweise war ein Zugriff auf das Archiv der DRT zur Prüfung der Frage, durch wen und mit welcher Zielrichtung die mit Sicherheit anzunehmenden Weisungen an die DRT bei der Ausführung ihrer Prüfungen erteilt wurden, nicht möglich.

Die beiden Notverordnungen des Reichspräsidenten vom 19. September und 15. Dezember 1931 bestimmten, noch während der gleichzeitigen Bemühungen um eine Reform des bestehenden Aktienrechts auf der Grundlage eines RJM-Gesetzesentwurfs, die jährliche Pflichtprüfung der Jahresabschlüsse von Aktiengesellschaften durch WP bzw. WPG. Mit der Prüfung und Bestellung dieses Personenkreises wurden die IHK beauftragt, bei denen auch bisher schon die Bestellung und Vereidigung gerichtlicher Gutachter in wirtschaftlichen Angelegenheiten angesiedelt war. Die gesamte weitere Entwicklung dieser neuen Berufsgruppe wurde im Einvernehmen zwischen RWM und RJM entschieden; nach der Examinierung und Vereidigung wurden die neuen Berufsangehörigen in ein beim RWM geführtes Verzeichnis aufgenommen. Dadurch war der öffentlich-rechtliche Bestellungsverfahren vollzogen.¹⁵

Damit erfüllte sich auch eine Forderung, die auf den Deutschen Juristentagen (DJT) seit 1906 immer wieder erhoben worden war. Allerdings wurde dabei zunächst die als Vorbild dienende englische Lösung mit einem monistischen, nur aus Generalversammlung und Board of Directors bestehenden Unternehmensmodell favorisiert, was jedoch für die deutschen Verhältnisse zunächst an der vorhandenen und nicht für ausreichend gehaltenen Zahl geeigneter Revisoren scheiterte.

Die Notverordnungen von 1931 stellten vor allem die von der Reichsregierung als politische Reaktionen auf die Weltwirtschafts- und Bankenkrise geforderten ad-hoc-

¹⁵ Bernd Meisel, Geschichte der deutschen Wirtschaftsprüfer, Köln 1991, S. 191

Lösungen zur Verfügung. Erst durch anschließende, gemeinsame Reformbemühungen des RJM mit dem RWM wurde – trotz der zwischenzeitlich vollzogenen Machtübernahme der Nationalsozialisten - in Verbindung mit der Akademie für Deutsches Recht (ADR) und unter Rückgriff auf die noch aus der Weimarer Zeit stammenden Gesetzentwürfe der Rechtsrahmen entwickelt, der dann nahezu unverändert mit nur wenigen Ergänzungen in das Aktiengesetz 1937 (AktG1937) übernommen wurde und bis zur Novellierung durch das Aktiengesetz 1965 (AktG1965) fortwirkte.¹⁶ Seit 1925 war die DRT in diesen Prozess permanenter Rechtsfortbildung zunächst als Treuhandgesellschaft und ab 1931 als WPG einbezogen.

Die verschiedenen Ansätze zu Aktienrechtsreformen seit 1884 entstanden aus dem Bemühen, eine zufriedenstellende Machtkontrolle und –justierung zwischen den Organen der Aktiengesellschaft zu installieren. Sie verkannten jedoch, dass die bis dahin mit Abschlussprüfungen beauftragten Revisoren¹⁷ mit den seit 1896 tätigen Treuhandgesellschaften¹⁸ – diese Bezeichnung war trotz der gewandelten Aufgaben beibehalten worden – in hartem Wettbewerb um knappe Prüfungsmandate standen.¹⁹

Unterschiedliche Vorbildung, Ausbildung, Berufsgrundsätze und praktische Erfahrungen der jeweiligen Verbandsmitglieder machten eine Vereinigung der Revisorenverbände unmöglich, vor allem auch, weil die sogenannte „Akademikerfrage“ – d.h. die für den erfolgreichen Kandidaten obligatorische Innehabung eines adäquaten akademischen Grades – innerhalb der Berufsorganisationen nicht gelöst werden konnte und damit der Zugang zum Beruf auf unterschiedlichem Niveau ermöglicht wurde: drei Verbänden mit ausnahmslos akademisch examinierten Angehörigen standen zwei Verbände der vorzugsweise praktisch orientierten Buchsachverständigen gegenüber, die ihre Qualifikation bereits nach drei Jahren praktischer Tätigkeit bei einem Bücherrevisor und anschließender erfolgreicher Prüfung erlangen konnten.

¹⁶ Johannes Bähr, Unternehmens- und Kapitalmarktrecht im „Dritten Reich“: Die Aktienrechtsreform und das Anleihestockgesetz, in: ders. und Ralf Banken, (Hrsg.), Wirtschaftssteuerung durch Recht im Nationalsozialismus, Frankfurt am Main 2006, S. 55

¹⁷ Wilhelm Voss, Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Stuttgart 1930, S. 33 – 37, unterschied fünf Berufsvereinigungen für Revisoren und zwei für Treuhandgesellschaften

¹⁸ Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, München 1996, S. 6 f.

¹⁹ Bernd Meisel, Geschichte der deutschen Wirtschaftsprüfer, S.124

Die teilweise erbittert geführten Auseinandersetzungen betrafen auch die Treuhandgesellschaften. Eine Einigung schien hier aus zwei Gründen unmöglich: zum einen führten die Einzel-Revisoren ihre Tätigkeit als freien Beruf aus. Dem standen die in den meisten Fällen als Kapitalgesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit betriebenen Treuhandgesellschaften gegenüber. Die in England gefundene Lösung der „partnership“ aus natürlichen Personen konnte sich in Deutschland nicht durchsetzen. Zum anderen verhinderte die enge Anbindung der Gesellschaften an die Gründungsbanken eine Mandatsübernahme durch Einzel-Revisoren, weil hier nicht über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung, sondern im Interesse der Kreditinstitute primär über die Kreditfähigkeit und –würdigkeit der Kreditnehmer zu entscheiden war. Darauf waren die WPG schon aufgrund ihrer Mandantennähe, ihrer breiteren Organisation und ihrer größeren Mitarbeiterzahl besser vorbereitet. Während 1914 erst vierzehn solcher Revisions-Kapitalgesellschaften existierten, waren es 1930 schon mehr als 90²⁰. Auch die kleine Aktienrechtsnovelle von 1931 in Verbindung mit der Ländervereinbarung konnte die Konflikte zwischen Einzelprüfern und WPG nicht lösen. Eine große Zahl von Berufsangehörigen sah daher aus ganz praktischen, existentiellen Erwägungen der nationalsozialistischen Machtergreifung mit hohen persönlichen Erwartungen entgegen. Denn sie rechneten mit der zwangsweise durchgesetzten Auflösung der Kapitalgesellschaften, wie sie in den Formulierungen des NSDAP-Parteiprogramms vom 25. Februar 1920 gefordert wurde.

Bereits 1928 hatten sich mit derartigen Erwartungen einige Revisoren im allerdings mehrheitlich juristisch ausgerichteten Bund Nationalsozialistischer Deutscher Juristen (BNSDJ) organisiert, die dann nach der Machtergreifung zwar zu den Männern der ersten Stunde zählten, berufsbezogene Vorstellungen hinsichtlich einer Abschaffung der Treuhandgesellschaften aber nicht durchsetzen konnten.²¹ Denn die Meinung des NS-Regimes über die wirtschaftliche Notwendigkeit von Kapitalgesellschaften hatte sich zwischenzeitlich geändert.

Auch die zuvor in Aussicht gestellten, vereinfachten beruflichen Übergangsmöglichkeiten für Revisoren und Buchsachverständige als Wirtschaftsprüfer

²⁰ Wilhelm Voss, Handbuch, S. 38 ff.

²¹ IdW, 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IdW – Rückblicke, o.O., o.J., S. 29

durch eine vergleichsweise weniger schwierige und verkürzte Prüfung entsprachen mit der tatsächlichen Durchführung nicht den Erwartungen der betroffenen Berufsangehörigen. Die DRT profitierte als reichseigene Gesellschaft von ihrer ministeriellen Vertrauensstellung bei der Vergabe von öffentlichen Prüfungsaufträgen, die zum Ärger zwischenzeitlich examinierter und öffentlich bestellter Einzel-WP für sie nahezu unauflösbar, auf Dauer festgelegt und vergeben schienen. Nach der politischen Gleichschaltung der WP-Verbände im Jahr 1933²² wurde vorgeschlagen, die berufsinternen Spannungen durch eine Drei-Gliederung des Wirtschaftstreuhandwesens zu mildern bzw. zu beseitigen:²³ neben WP und WPG auf oberster Stufe sollten die Vereidigten Bücherrevisoren die durch eine Fachprüfung qualifizierte Mittelstufe bilden, der als dritte Stufe unbeeidigte Bücherrevisoren, freie Wirtschaftssachverständige und Revisionsgesellschaften untergeordnet sein sollten.²⁴ Endgültig gelöst wurde dieses Problem erst 1961 durch die neugeschaffene Wirtschaftsprüfer-Ordnung (WPO) und die dort vorgesehenen Übergangsregelungen.²⁵

Die funktionelle Gleichschaltung der Institutionen zur Machtausdehnung und Machtsicherung des neuen Regimes wurde dadurch erreicht, dass praktisch sofort oder zumindest zeitnah nach der Machtergreifung die Führungspositionen der nun politisch

²² Bei der „Gleichschaltung“ handelt es sich um einen von Justizminister Franz Gürtner geschaffenen Begriff der spezifisch-nationalsozialistischen Terminologie, der in allgemeiner Definition die Zwangsprozesse zur Vereinheitlichung des gesamten politischen, wirtschaftlichen und sozialen Lebens nach nationalsozialistischer Doktrin durch Beseitigung des staatlichen und gesellschaftlichen Individualismus, durch Verlust der Unabhängigkeit und persönlichen Entscheidungsfreiheit beschreibt. Erstmalige Anwendung fand der Begriff der „Gleichschaltung“ in den beiden Gleichschaltungsgesetzen vom 31. März und 7. April 1933, mit denen unter anderem die politische Entmachtung der Länder nach dem Beispiel des „Preußenschlages“ von 1932 eingeleitet wurde und durch die Institution der Reichsstatthalter das Verhältnis zwischen Reich und Ländern verfassungsrechtlich eine völlig veränderte Rechtsgrundlage erhielt, Martin Broszat, *Der Staat Hitlers*, 15. Aufl. München 2000, S. 143 ff.; Jacob Toury, *Jüdische Textilunternehmer in Baden-Württemberg 1683-1938*, Tübingen 1984, S. 229 f.; Karl-Heinz Brackmann und Renate Birkenhauer, *NS-Deutsch - „Selbstverständliche“ Begriffe und Schlagwörter aus der Zeit des Nationalsozialismus*, Reprint, Straelen 2001, S. 85 und 88

²³ Otto Wanieck, *Vorschläge zur Reform des Revisions- und Treuhandwesens*, *Die nationale Wirtschaft*, Jahrgang 1/2 1933/34, S. 54 ff.

²⁴ *IdW – 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IdW – Rückblicke*, S. 31

²⁵ Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (WiPrO) in der ursprünglichen Fassung vom 24. Juli 1961 (BGBl. I S. 1049), zuletzt geändert durch Art. 91 vom 17. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2586, 2737)

neu ausgerichteten Verbände und Organisationen mit altgedienten Nationalsozialisten besetzt wurden.²⁶

Die Frage, ob die DRT zu der beabsichtigten Lenkung und Kontrolle der NS-Wirtschaft nach neuem, völkisch-weltanschaulichem Verständnis und geopolitischen Absichten aus politischen Gründen bevorzugt herangezogen wurde, ob sie dazu verpflichtet war und ob sie auf erkennbare Weise gegebenenfalls darauf hingewirkt hat, kann anhand der zur Verfügung stehenden Quellen nicht eindeutig beantwortet werden: zwar sind gesetzliche Grundlagen oder Verordnungen, die die DRT neben ihrer gesetzlichen Prüfungspflicht zu einer solchen Tätigkeit verpflichtet haben könnten, bei den Archivrecherchen nicht gefunden worden. Allerdings wurden im zeitgenössischen Schrifttum durch namhafte Autoren Überlegungen über die Grundsätze der Wirtschaftslenkung und ihre Verwirklichung unter Einbeziehung der WP/WPG für diese Lenkungsaufgabe entwickelt und veröffentlicht.²⁷ Eine Instrumentalisierung der Wirtschaftsprüfer zur Durchsetzung diffuser nationalsozialistischer wirtschaftspolitischer Vorstellungen, z.B. über Gemeinnutz, Volksgemeinschaft und Gemeinwirtschaftlichkeit und zum Aufbau einer ständisch geordneten Wirtschaft, wurde zwar auf den einschlägigen Versammlungen, in der Fachpresse und anlässlich der Reden bei den unablässigen organisatorischen Veränderungen von der Verbandsführung ständig gefordert.²⁸ Festzuhalten bleibt in diesem Zusammenhang, dass politische Verpflichtungen, Beeinflussungen und Ausrichtung der WP und WPG auf anderer, höherer Ebene nach Vorstellungen und Weisungen des NS-Staates einerseits mit Sicherheit anzunehmen sind, sich aber andererseits in der Dokumentation der Berufsausübung und Facharbeit der DRT, d.h. aus ihrer Prüfungs-Berichterstattung, nicht wiederfinden lassen. Dieser Umstand unterstreicht die Notwendigkeit, die Archive der WPG und der involvierten Unternehmen zukünftig für die historische Forschung zu öffnen.

²⁶ Bernd Meisel, Geschichte, S. 211 ff.

²⁷ Hans Merkel, Die Wirtschaftslenkung in der deutschen Wirtschaftsordnung, Die nationale Wirtschaft, 6. Jahrgang 1938, S. 266 – 269; Otto Mönckmeier, Recht und Wirtschaft, Die nationale Wirtschaft, 6. Jahrgang 1938, S. 168 – 172;

²⁸ IdW – 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IdW – Rückblicke, S. 33 f.

2. Forschungsstand

Die Zeitspanne zwischen 1925 und 1945 in Deutschland gehört mit zu den besterforschten Epochen der Zeitgeschichte. Dabei sind nicht nur die politischen Umwälzungen und Zusammenhänge, sondern auch die sozialen und wirtschaftlichen Ereignisse, Umbrüche und Spannungen auf breiter Basis untersucht worden. Interessant sind die hierbei gezeichneten Verdichtungsmuster der Forschungsansätze: während anfänglich die übergeordneten Themen mit gesamtheitlicher Perspektive bestimmend waren, ergaben sich aus den jüngeren Forschungsergebnissen Ansätze für neue, differenziertere Untersuchungen auf spezielleren Forschungsfeldern.

Die aktuellen, für diese Arbeit herangezogenen Forschungsbeiträge untersuchen die Institution des WP und seine Tätigkeit multifunktional aus historisch-politischer, aus juristischer und aus wirtschaftswissenschaftlicher Perspektive. Insgesamt zeigt sich die Lage der Forschungsliteratur aber uneinheitlich. Das kommt dadurch zum Ausdruck, dass einzelne Forschungsbereiche unterschiedlich umfangreich dokumentiert sind. So ist z.B. die Entwicklung der aktien- und handelsrechtlichen Rahmenbedingungen in Deutschland für die Zeit zwischen 1861 und 1937 rechtshistorisch umfänglich und differenziert untersucht und in einer Vielzahl von Monographien, Sammelbänden, Aufsätzen, Dissertationen und Materialsammlungen sowie gedruckten Quellen belegt, während die Geschichte des Wirtschaftsprüfungswesens in Deutschland nur wenig Aufmerksamkeit erfahren hat.

Zunächst gab es im Zusammenhang mit der Wirtschaftsprüfung Veröffentlichungen aus Anlass von WPG-Jubiläen.²⁹ Diese Arbeiten waren jedoch, was den unternehmenshistorischen Teil angeht, knapp gehalten und verwendeten den meisten Raum, um zeitgenössische Probleme des Wirtschaftsprüfungs-, Steuer-, Bilanz- und

²⁹ Deutsche Treuhand Gesellschaft, (Hrsg.), Geschichte der Deutschen Treuhand Gesellschaft (1890 – 1940), Berlin 1940; Treuverkehr Aktiengesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft, Frankfurt am Main, (Hrsg.), Treuverkehr 1921 – 1971, FS zum fünfzigsten Jahrestag der Gründung der Treuverkehr Aktiengesellschaft am 3. März 1921, Frankfurt am Main 1971; Volkmar Muthesius, 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft (1890 – 1965), Frankfurt am Main 1965, zuletzt IdW, 1932 – 2007, IdW - 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IdW - Rückblicke, o.O., o.J.,

Rechnungslegungswesens von namhaften Autoren untersuchen zu lassen. Bemerkenswert ist die Uneinheitlichkeit der Literaturlage. Sie kommt dadurch vor allem dadurch zum Ausdruck, dass einzelne Forschungsbereiche unterschiedlich umfassend dokumentiert sind. Es ist daher positiv zu bewerten, dass das IdW mit seiner Darstellung „75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IdW – Rückblicke“ auch auf die Jahre zwischen 1933 und 1945 ausführlich – über die bisherige Darstellungtiefe deutlich hinaus hinausgehend – auf die Rolle der Berufsvertretung und ihrer Verbandsführer eingeht.³⁰ Unbeantwortet bleibt allerdings auch hier die Frage, wie die Tätigkeit der WP/WPG fachlich, z.B. bei der Bewertung des Vorrats- und Finanzvermögens, zu beurteilen ist. Die Bilanzierungslücke zwischen dem Zusammenbruch des Dritten Reiches und der erstmaligen Bilanzierung nach dem DM-Eröffnungsbilanzgesetz mit ihren massiven Bewertungsproblemen – z.B. für nicht mehr verwendbare Kriegsmaterialien oder uneinlösbare Wertpapiere – und die hierbei von den WP unzulässiger Weise testierten Jahresabschlüsse blieb ungeklärt. Die gesetzliche Wertfeststellung zum Einführungszeitpunkt der DM entthob die WP der heute obligatorischen Verpflichtung, zum Bilanzenzusammenhang der Geschäftsjahre mit allen Fragen zur Bewertungsstetigkeit des Betriebsvermögens bzw. der zurückgestauten Abschreibungen aus den Geschäftsjahren vor dem Zusammenbruch Stellung zu nehmen. Erfreulicherweise wird die Forschungslücke über Wirtschaftsprüfung in Deutschland durch zwei aktuelle Monographien geschlossen, die versuchen, mit wirtschafts- und unternehmensgeschichtlichen Methoden die Geschichte des deutschen Wirtschaftsprüfungswesens breit angelegt wiedergeben.³¹ Darüber hinaus werden vermehrt betriebswirtschaftliche und juristische Untersuchungen und Dissertationen publiziert, die gegenwärtige Probleme des Wirtschaftsprüfungswesens aus dem Blickwinkel international vereinheitlichter Prüfungsgrundsätze und eines zusammenstrebenden Expertentums, aber auch aus der Perspektive des europäischen Gemeinschaftsrechts aufreißen.³² Zuvor stand die Ableitung von allgemein verbindlichen

³⁰ IdW – 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IdW – Rückblicke, S. 15 - 43

³¹ Bernd Meisel, Geschichte der deutschen Wirtschaftsprüfer, Köln 1992; Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, Entstehung und Entwicklung des Berufes im nationalen und internationalen Bereich, München 1996

³² Vgl. z.B. Tanja Schnorr, Historie und Recht des Aufsichtsrats – Deutsche Erfahrungen als Beitrag zum Statut der Europäischen Aktiengesellschaft 1991, Diss., Würzburg 2000; Hans Adolf Weyershaus, Wirtschaftsprüfung in Deutschland und erster europäischer Zusammenschluss in den Jahren 1931 bis 1961, Diss., Düsseldorf 2007

Rechnungslegungs-Standards sowohl auf europäischer Ebene als auch in Übereinstimmung mit den us-amerikanischen Berufs-Institutionen wie der SEC im Mittelpunkt des Forschungsinteresses. In diesem Zusammenhang sind auch die Veröffentlichungen zu erwähnen, die den Wirtschaftsprüfer in einen besonderen, verantwortungsvollen Zusammenhang mit der Entwicklung einer integrierten Corporate Governance stellen.³³

Ein überraschend großer Bestand an zeitgenössischer Literatur und Zeitschriften aus der Zeit zwischen den Weltkriegen konnte in der Staatsbibliothek Berlin genutzt werden: neben den frühen Arbeiten von Hochschullehrern waren es vor allem die Veröffentlichungen von Praktikern des Steuer- und Handelsrechts und des Wirtschaftsprüfungswesens³⁴, die wichtig, anregend und authentisch für die Bearbeitung des Themas waren.

Die gemeinsame Geschichte der preußischen Oberrechnenkammer und des Rechnungshofes des Deutschen Reiches im Kontext mit der Verwertung, Überleitung und Kontrolle des industriellen Reichsbesitzes nach Abschluss der Demobilmachung während der Weimarer Republik nimmt in der Literatur wiederum einen relativ breiten Raum ein. Besonders ergiebig verhält es sich mit Überblicks- und Einzeldarstellungen über die Geschichte der Wirtschaftsprüfung in England und den USA, denn die äußerst reichhaltige Literatur über die angloamerikanische Accounting-History und -Praxis in Monographien, Zeitschriften und Sammelbänden geht im Vergleich über die obenerwähnten Dokumentationen der deutschen Entwicklung deutlich hinaus.³⁵

³³ Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, *Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance*, Bonn 2001; Arthur Benz u.a., (Hrsg.) *Handbuch Governance – Theoretische Grundlagen und empirische Anwendungsfelder*, Wiesbaden 2007; Jeffrey Fear and Christopher Kobrak, *Diverging Paths: Accounting for Corporate Governance in America and Germany*, in: BHR, Vol. 80 (2006), S. 1 – 48

³⁴ Hier besonders zu nennen sind: Richard Rosendorff mit rechtsvergleichenden Arbeiten über das deutsch-englische Wirtschaftsprüfungswesen, Otto Frielinghaus und Richard Karoli mit Veröffentlichungen über Prüfungstechnik, Berichterstattung und Publizität

³⁵ Stellvertretend für eine außerordentlich reichhaltige Literatur: John Richard Edwards, *The History of Accounting – Critical Perspectives on Business and Management*, 4 Bände, London and New York 2000; Terry Cooke and Chris Nobes, (Hrsg.), *The Development of Accounting in an international Context – A Festschrift in Honour of R.H. Parker*, 2. Auflage, London and New York 1999; Gary John Previts und Barbara Dubis Merino, *A History of Accountancy in the United States – the cultural Significance of Accounting*, Columbus (Ohio) 1998

Auch größere Bestände an zeitgenössischen und aktuellen Dissertationen über Wirtschaftsprüfung waren in der Staatsbibliothek Berlin und der Universitätsbibliothek Münster zugänglich. Vor allem nach der Inkraftsetzung des AktG1937 nahm die Bearbeitung besonderer Themenschwerpunkte – hier besonders die Problematik der stillen Reserven und die ersten Schritte zur Entwicklung einer speziellen Rechnungslegung der verbundenen Unternehmen, der Konzernrechnungslegung – neben allgemeineren Arbeiten über Wirtschaftsprüfung im Nationalsozialismus deutlich zu.

An frühen Zeitschriften über Wirtschaftsprüfung standen in der Staatsbibliothek Berlin vor allem „Der Wirtschaftstreuhänder“ und „Die nationale Wirtschaft“ nahezu vollständig zur Verfügung. Die Bibliothek des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf, ermöglichte den Zugriff auf die kompletten Jahrgänge von „Der Wirtschaftsprüfer/Wirtschaftstreuhänder“ und die „Vertraulichen Mitteilungen“ der WP-Kammer sowie auf die aktuellen Ausgaben von „Die Wirtschaftsprüfung“, die seit 1951 vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. herausgegeben wird.

Innerhalb der jüngeren Beiträge nimmt die 2004 in Mannheim vorgelegte Diplomarbeit von Robert Möllenberg direkten Bezug auf die DRT.³⁶ Die in einen allgemeinen und einen speziell die DRT betreffenden Teil gegliederte Arbeit behandelt zunächst die Chronologie der Prüfung von Unternehmen auf freiwilliger Basis und des diese Arbeiten ausführenden Personenkreises in der Zeit zwischen ca. 1850 und 1937 mit der Zäsur durch die kleine Aktienrechtsreform, im Wesentlichen unter Benutzung der zeitgenössischen Standardliteratur sowie neuerer Forschungsbeiträge. Im zweiten Teil wendet sich die Arbeit dann der DRT und ihrer Prüfungstätigkeit zu. Wertvoll sind hier die Hinweise, dass die DRT nicht nur früh mit Industriemandaten, sondern auch bereits vor Einführung der Pflichtprüfung für Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand durch die Notverordnung vom 6. Oktober 1931 mit Abschlussprüfungen dieser kommunalen Unternehmen beauftragt wurde. Sie stand vor allem einer großen Zahl kommunaler Betriebe und Einrichtungen beratend als professionelle Hilfe zur Verfügung.³⁷ Diese Aktivitäten und Beratungen kommunaler Eigenbetriebe in aktienrechtlichen,

³⁶ Robert Möllenberg, Wirtschaftsprüfung und die Deutsche Revisions- und Treuhand AG in der Zwischenkriegszeit, Diplomarbeit, Mannheim 2004, Seminar für Wirtschafts- und Sozialgeschichte

³⁷ Bernd Meisel, Geschichte, S. 177 f.,

eigenbetriebsrechtlichen, organisatorischen und steuerrechtlichen Fragen verselbständigten sich in einer eigenständigen Prüfungsgesellschaft und führten noch 1931 zur Gründung der Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaft „Wirtschaftsberatung Deutscher Städte AG – WIBERA“ durch den Deutschen Städtetag und verschiedene kommunale Versorgungsverbände.³⁸

Von noch größerer Bedeutung und überaus ertragreich für die vorliegende Arbeit waren die Beiträge, die von einer Forschungsgruppe am Max-Planck-Institut für europäische Rechtsgeschichte, Frankfurt am Main, in den Jahren zwischen 2001 und 2004 im Rahmen des europäischen Forschungsnetzwerks „Europa der Diktaturen“ veröffentlicht worden sind. Der Einfluss und die Einwirkung des Nationalsozialismus auf die wirtschaftliche Entwicklung in Deutschland werden hier im Kontext mit der Neugestaltung verschiedener Regelungsbereiche des Zivilrechts als herausragende Maßnahmen auf dem Höhepunkt der Krise des liberalen Rechtsstaates und in der folgenden nationalsozialistischen Diktatur untersucht.

Die Reorganisation bzw. Weiterentwicklung des Gesellschaftsrechts war eine der maßgeblichen Reformen, die seit Beginn des Jahrhunderts in Gang geraten war, durch den Ersten Weltkrieg unterbrochen und noch während der Weimarer Republik wieder aufgegriffen wurde. Sie führte durch die Krisenerfahrungen des verlorenen Krieges, der Inflation, der Weltwirtschaftskrise und der Bankenkrise des Jahres 1931 zunächst nur zu einer Teilreform des Aktienrechts und fand dann unter nationalsozialistischer Herrschaft in der umfassenden Kodifizierung der Umgestaltung des Aktienrechts, des Aktienwesens und der Kapitalmarktsteuerung ihren vorläufigen Abschluss. Diesem Rechtswandel kommt in der vorliegenden Arbeit eine zentrale Bedeutung zu, denn er hat in der Berufarbeit der DRT deutliche Spuren hinterlassen.

Die Veröffentlichungen über die Verbindungen von Wirtschaftskontrolle und Recht in der nationalsozialistischen Diktatur³⁹ und die Wirtschaftssteuerung durch Recht im

³⁸ Peter Olivet, Die Organisation der Organisation für öffentliche Verwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 1978, S. 240 f.

³⁹ Dieter Gosewinkel, Wirtschaftskontrolle und Recht in der nationalsozialistischen Diktatur. Forschung und Forschungsperspektiven, in: ders., (Hrsg.), Wirtschaftskontrolle und Recht in der nationalsozialistischen Diktatur, Frankfurt am Main 2005, S. IX- LIX

Nationalsozialismus⁴⁰ boten mit den darin gesammelten Beiträgen eine Vielzahl von Schnittstellen mit dem dieser Arbeit zugrundeliegenden Thema. Vor allem die im letztgenannten, von Johannes Bähr und Ralf Banken herausgegebenen Sammelband enthaltenen Arbeiten über Unternehmens- und Kapitalmarktrecht waren für die Beurteilung und das Verständnis der praktischen Prüfungsberichterstattung im weiter unten durch Rüstungs- und Kriegswirtschaft bestimmten Sample über die Jahresabschlussprüfungen der Jahre von 1938 bis 1942 von grundsätzlicher Bedeutung. Sie sind im Kontext mit den Untersuchungen über Eigenkapitalrentabilität, Bilanz- und Steuerrecht von Mark Spoerer⁴¹ zu sehen. Die Beschreibung der auf der Unternehmensebene erzwungenen Gewinnthesaurierung mit der Neutralisierung der Kriegsgewinne als stille Reserven in Gestalt einer progressiven Selbstfinanzierung bis hin zur Gewinnabsaugung durch eine sich von Jahr zu Jahr verschärfende Unternehmens-Steuerbelastung erklärt den Forschungsgegenstand „Kapitallenkung“ ergänzend aus betriebswirtschaftlicher Perspektive.

Die im Gosewinkel-Sammelband wiedergegebenen Beiträge betreffen die NS-Wirtschaftspolitik in ihrer gesamten Breite: neben einem Aufsatz über die Regelung arbeitsrechtlicher Beziehungen und einer Arbeit über Agrarideologie sowie Landwirtschaftsrecht im NS stehen spezielle Beiträge über Probleme der gewerblichen Wirtschaft, und zwar der Kredit- und Versicherungswirtschaft sowie des Wettbewerbs- und Patentrechts, die hier nicht weiter verfolgt werden können, weil sie keinen Einfluss auf die Prüfungstätigkeit und Berichterstattung haben.

Auch die Einbeziehung der ersten beiden Bände der Untersuchung über die Dresdner Bank im Dritten Reich⁴² waren für die vorliegende Arbeit ertragreich, da sie die Wirtschaftsprüfung, ihre Notwendigkeit und ihre Ergebnisse unternehmenshistorisch aus der Bankenperspektive in der Weltwirtschafts- und Bankenkrise mit der synchronen

⁴⁰ Johannes Bähr und Ralf Banken, Wirtschaftssteuerung durch Recht im „Dritten Reich“. Einleitung und Forschungsstand, in: dies., (Hrsg.), Wirtschaftssteuerung durch Recht im Nationalsozialismus – Studien zur Entwicklung des Wirtschaftsrechts im Interventionsstaat des „Dritten Reichs“, Frankfurt am Main 2006, S. 3 – 32

⁴¹ Mark Spoerer, Von Scheingewinnen zum Rüstungsboom, Stuttgart 1996, S. 62 – 126

⁴² Klaus-Dietmar Henke, (Hrsg.), Die Dresdner Bank im Dritten Reich, München 2006; im einzelnen handelt es sich um die Bände „Die Dresdner Bank in der Wirtschaft des Dritten Reichs“ von Johannes Bähr und „Die Dresdner Bank und die deutschen Juden“ von Dieter Ziegler, München 2006

Entstehungsphase der deutschen Wirtschaftsprüfung in einer existentiellen Krise der Dresdner Bank zusammenführen.

Ute Pothmann hat den Sanierungsfall der Dresdner Bank von 1931 in einer Fallstudie verarbeitet und in diesem Zusammenhang die Tätigkeit der DRT in der Praxis der Bankenkrise untersucht.⁴³ Sie weist darauf hin, dass die Verluste aus der von der Dresdner Bank selbst aufgestellten Bilanz und der DRT-Prüferbilanz erheblich voneinander abwichen, da die vom Reich in Aussicht gestellten Finanzhilfen zunächst limitiert waren und somit die Obergrenze für die unternehmensinterne Bilanzierung bildeten. Die DRT hatte in ihrer Prüferbilanz zur Beseitigung der Verlust-Unsicherheiten eine Globalrückstellung gebildet, die die gesamte vom Reich erforderliche Finanzhilfe einschloss und quantifizierte. Sie wurde in den Folgejahren aufgrund der fortschreitend besseren Kenntnisse deutlich reduziert und durch Rückstellungen für bezifferbare Einzelrisiken kompensiert bzw. aufgelöst.

Ute Pothmann ist zuzustimmen, dass die angemerkten Mängel innerhalb des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1932 äußerst gravierend waren, denn sie wiesen nicht nur auf fehlerhafte Bilanzansätze hin, sondern vielmehr auf fundamentale Versäumnisse der Geschäftsleitung innerhalb der Rechnungslegung und des internen Kontrollsystems bei der Obergesellschaft. Die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks durch die DRT war unter diesen Umständen nicht nur überraschend, sondern im Grunde auch unzulässig und wohl nur mit der allgemeinen Bedeutung der Dresdner Bank als einer der führenden Großbanken in Deutschland und den von der Reichsregierung beabsichtigten, vertrauensbildenden Maßnahmen zur Beschwichtigung der aufgebrachten Öffentlichkeit zu erklären. So waren z.B. das Fehlen einfachster Inventuren und Bestandsnachweise sowie die nicht gegebene Nachvollziehbarkeit und Quantifizierung der Abschreibungen auf Debitoren nach herrschender Auffassung unheilbare Mängel, die die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in Frage stellten.⁴⁴

⁴³ Ute Pothmann, Wirtschaftsprüfer zwischen betriebswirtschaftlicher Theorie und prüferischer Praxis – eine Fallstudie zur Bilanzprüfung nach der Bankenkrise, in: JWG, 1 (2007), S. 161 – 180

⁴⁴ Ute Pothmann, Wirtschaftsprüfer, S. 176; Richard Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934, S. 60 f.; ders., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, Der Wirtschaftstreuhänder, 6

In ihren „Allgemeinen Auftragsbedingungen“ schließen WP und WPG beruflich im Rahmen des Jahresabschlusses die Prüfung spezieller Rechtsgebiete, wie z.B. des Sozialversicherungs-, des Wettbewerbs- und Devisenrechts aus bzw. lassen sie – z.B. in Gestalt steuerrechtlicher Normen - nur insoweit zu, als sie Einfluss auf die Gestaltung des Jahresabschlusses haben könnten. Aus diesem Grund wendet sich die Untersuchung über die Anwendung wirtschaftsrechtlicher Normen in den konkreten Fällen der in den Samples herangezogenen DRT-Abschlussprüfungen auch nur dem im Untersuchungszeitraum relevanten Aktien- und Kapitalmarktrecht und seinen Veränderungen zu.

Die NS-Gesetzgebung zur Ausschüttungsbeschränkung stellte einen bis dahin beispiellosen Vorgang dar, weil sie in die Gewinnverteilung und damit in die Eigentumssphäre privater Unternehmen und ihrer Anteilseigner eingriff.⁴⁵ Sie veranlasste die gut verdienenden Unternehmen, in retrograder Rechnung und ausgehend vom frei verfügbaren Ausschüttungsbetrag die nicht unbeschränkt ausschüttbaren Gewinnanteile – wenn sie diese Mittel nicht in niedrigverzinslichen Staatstiteln anlegen wollten - zur internen Reservenverstärkung zu verwenden, so dass die Summe aus offenen und stillen Reservedotierungen den vorgesehenen Ausschüttungsbetrag häufig um ein Vielfaches überstieg. Die handels- und steuerbilanziellen Konsequenzen, die sich dadurch für die ausschüttenden Unternehmen ergaben, hat Mark Spoerer exemplarisch durchgerechnet und damit die quantitativen Einflüsse auf die Gewinnpolitik der Unternehmen als Folge des sich ändernden Rechtsrahmens offengelegt.⁴⁶

Kapitalerhöhungen durch Ausgabe junger Aktien waren unter nationalsozialistischer Herrschaft nicht erwünscht und bis zur Inkraftsetzung der Dividendenabgabeverordnung 1941 konzessioniert, weil sie aus Sicht des NS-Regimes eine Kapitalfehlleitung bedeutet und einer möglichst geräuschlosen Rüstungsfinanzierung hierfür benötigte Mittel entzogen hätten. Eine derartige, für die Unternehmen unvermeidbare und forcierte Eigenfinanzierung blieb nicht ohne Auswirkung auf das klassische

(1937), S. 48; WP-Handbuch 1996, herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, Düsseldorf 1996, S. 1174 f.

⁴⁵ Johannes Bähr, Unternehmens- und Kapitalmarktrecht im „Dritten Reich“ in: ders. und Ralf Banken, (Hrsg.), Wirtschaftssteuerung durch Recht im Nationalsozialismus, Frankfurt am Main 2006, S. 59

⁴⁶ Mark Spoerer, Von Scheingewinnen zum Rüstungsboom, Stuttgart 1996, S. 82 – 92

Industriekreditgeschäft der Banken, die ihre freie Liquidität mehr und mehr nur noch in kurzlaufenden Staatspapieren anlegen konnten.⁴⁷

Ertragreich für die vorliegende Arbeit waren die Beiträge des Bähr/Banken-Sammelbandes, weil sie auf die Kontinuitäten bzw. Änderungen ganz bestimmter Rechtsbereiche abstellen: beschrieben wird die endlich zum Abschluss gebrachte Aktienrechtsreform und der damit eng verbundene Kanon aus Kapitalanlagegesetz,⁴⁸ Anleihestockgesetz⁴⁹ und Dividendenabgabeverordnung⁵⁰ mit seinen erheblichen Auswirkungen auf die Unternehmens-Finanzierung, Gewinngestaltung und Ausschüttungspolitik bzw. Rücklagenentwicklung der Kapitalgesellschaften.

Eine Sonderstellung unter den einschlägigen, von den genannten Autoren überraschenderweise aber nicht speziell untersuchten Rechtsvorschriften mit Kapitallenkungsfunktion für die Unternehmen bzw. für die mit der Prüfung ihrer Jahresabschlüsse beauftragten WP nahm die Kriegswirtschaftsverordnung (KWVO)⁵¹ mit einer Vielzahl hierzu erlassener Verfügungen und Durchführungsverordnungen ein: Während durch die Lohn- und Preisstopp-Verordnungen die jeweiligen Faktorpreise auf ihrer gefixten Höhe „eingefroren“ wurden und verblieben, ging die KWVO über diesen Ansatz hinaus. Die Preisgestaltung sollte im Krieg den „Grundsätzen der kriegsverpflichteten Wirtschaft“ entsprechen und dürfe daher - außer angemessenen Kosten - auch nur einen angemessenen Gewinn enthalten. Jeder über diesen angemessenen Gewinn hinaus erzielte Überschuss stelle eine Differentialrente und damit einen kriegswirtschaftlich ungerechtfertigten Übergewinn dar.⁵² Die Eliminierung der Übergewinne durch Herabschleusen der Preise bedeutete eine wesentliche Maßnahme wirtschaftlicher Kontrolle und Steuerung, in die der WP im Rahmen seiner

⁴⁷ Johannes Bähr, Modernes Bankrecht und dirigistische Kapitallenkung, - Die Ebenen der Steuerung im Finanzsektor des „Dritten Reichs“, in: Dieter Gosewinkel, (Hrsg.), Wirtschaftskontrolle und Recht in der nationalsozialistischen Diktatur, Frankfurt am Main 2005, S. 203 – 207

⁴⁸ Kapitalanlagegesetz vom 29. März 1934, RGBI. Teil I, 1934, S. 295 ff.

⁴⁹ Gesetz über die Bildung eines Anleihestocks bei Kapitalgesellschaften vom 4. Dezember 1934 (Anleihestockgesetz), RGBI. I, 1934, S. 1222 f.

⁵⁰ Dividendenabgabeverordnung vom 21. Juni 1941, RGBI. I, S. 332

⁵¹ Kriegswirtschaftsverordnung vom 4. September 1939, RGBI I, S. 1611 ff.

⁵² Karl Hortmann, Der Übergewinn nach § 22 KWVO in Industrie und Handel, in: Der Wirtschaftstreuhand, 10 (1941), S. 271; Otto Mönckmeier, (Hrsg.), Wirtschaftstreuhand-Jahrbuch 1941, S. 734 – 743

aktienrechtlichen Jahresabschlussprüfung in einer Vermittlungsposition eingebunden wurde: Grundsätzlich war die Frage der Bestimmung eines Übergewinns eine Aufgabe, die der Unternehmer in Eigenverantwortung zu prüfen und zu beantworten hatte und die der WP dem Unternehmer nicht abnehmen konnte. Denn die genaue Ermittlung eines Übergewinns gehörte nicht zu den Pflichten des Abschlussprüfers, es sei denn, es läge ein entsprechender Auftrag zu seiner gutachtlichen Ermittlung vor. Pflicht des Abschlussprüfers sei lediglich die Prüfung einer vom Unternehmer abzufassenden Erklärung, wie der Übergewinn durch Benutzung bestimmter Hilfsmittel unternehmensseitig festgestellt worden sei. Die Prüfung einer solchen Erklärung gehörte dann zu den Berufspflichten des WP und es sei daher seine Aufgabe, bei seinem Mandanten immer wieder auf die Abgabe einer solchen Erklärung zu drängen, wenn sie bei Prüfungsbeginn noch nicht vorliege.⁵³

Der unter der Leitung von Wilhelm Kißkalt⁵⁴ tagende Aktienrechtsausschuss der Akademie für Deutsches Recht (ADR) und seine durch Ausschussberichte dokumentierten und überlieferten Sitzungen⁵⁵ mit ihrer mehr unternehmensorientierten Besetzung und Ausrichtung knüpften an die noch aus der Weimarer Zeit stammenden Kernbestandteile des bisherigen Aktienrechts an, die nach den Vorstellungen der Mehrheit der Teilnehmer erhalten bleiben sollten.⁵⁶

Dieser mehr juristisch orientierte Forschungsansatz liegt z.B. der Dissertation von Helge List⁵⁷ sowie dem von Walter Bayer und Mathias Habersack herausgegebenen Sammelband über die Entwicklung des Aktienrechts zugrunde, mit dem „...vorhandene

⁵³ Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1941, S. 741 f.

⁵⁴ Wilhelm Kißkalt, Generaldirektor der Münchner Rückversicherungs AG, Vorsitzender des Aktienrechtsausschusses der Akademie für Deutsches Recht, München; Werner Schubert (Hrsg.), Akademie für Deutsches Recht 1933 – 1945, Protokolle der Ausschüsse Band I, Ausschuss für Aktienrecht, Berlin und New York 1986, S. LVI f.

⁵⁵ Werner Schubert, (Hrsg.), Akademie für Deutsches Recht 1933-1945, Protokolle der Ausschüsse Band I, Ausschuss für Aktienrecht, Berlin und New York 1986

⁵⁶ Johannes Bähr, Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, S. 47; Walter Bayer und Sylvia Engelke, Die Revision des Aktienrechts durch das Aktiengesetz von 1937, in: Walter Bayer und Mathias Habersack, (Hrsg.), Aktienrecht im Wandel, Band I Die Entwicklung des Aktienrechts, Tübingen 2007, S. 624 f.

⁵⁷ Helge List, Die geschichtliche Entwicklung der Rechnungsprüfung im deutschen Aktienrecht bis zum Aktiengesetz von 1937, Diss., Tübingen 1998

Forschungslücken geschlossen oder tradierte Sichtweisen unter einem neuen Blickwinkel beleuchtet“ werden sollen.⁵⁸

Die dem Aktienrechtsentwurf der Akademie für Deutsches Recht zuerkannte Affinität mit dem nationalsozialistischen Wirtschaftsdenken - trotz unübersehbarer und gewollter Kontinuität mit den RMJ-Gesetzesentwürfen von 1930/31 - wurde durch die ministerielle Intervention gegen eine Kodifizierung des Führerprinzips innerhalb des Aktiengesetzes erheblich relativiert.⁵⁹ In der neueren Forschung wird das AktG 1937 daher nur noch selten als Indiz für die Durchsetzung des Führerprinzips charakterisiert.⁶⁰ Auch die Vorschriften über die Erhöhung des Mindestkapitals gingen bei den DRT-geprüften Unternehmen meist ins Leere, weil die in den Beispielen untersuchten Gesellschaften alle bereits über ein deutlich höheres Grundkapital verfügten und die Durchsetzung verbesserter, verstärkter Vorstandsrechte mit den Entwürfen von 1930/31 bereits beabsichtigt und erreicht wurden. Letzten Endes kann daher im AktG 1937 keine Entsprechung als typisches Lenkungs- und Kontrollinstrument im nationalsozialistischen Sinne gesehen werden.

Für alle in den Samples enthaltenen Jahresabschlüsse über Geschäftsjahre, die nach dem 30. Januar 1937 endeten und die von der DRT zu prüfen und zu testieren waren, wurde bei ihrer Aufstellung das AktG 1937 angewendet. Die DRT prüfte und bestätigte mit ihrem Bestätigungsvermerk die Einhaltung dieser gesetzlichen Vorschriften.

Mit seinem Beitrag „Modernes Bankrecht und dirigistische Kapitallenkung“⁶¹ stellt Johannes Bähr auf die Zusammenhänge zwischen Recht und Wirtschaftslenkung in der nationalsozialistischen Diktatur auf der Makroebene durch Einbeziehung der Branchen- bzw. Unternehmensebene ab: durch Zinsmanipulationen und Austrocknen des Aktienmarktes auf der Mikroebene verhinderten beispielsweise die Reichsbank und das RWM die Wahrnehmung anderer Anlageoptionen bei den anlagesuchenden

⁵⁸ Walter Bayer und Mathias Habersack, (Hrsg.), Aktienrecht im Wandel, S. 1

⁵⁹ Johannes Bähr, Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, S. 51 f.

⁶⁰ ebenda, S. 54 ff.; a.A. Mark Spoerer, Von Scheingewinnen zum Rüstungsboom, S. 85

⁶¹ Johannes Bähr, Modernes Bankrecht, S. 199 – 223

Unternehmen, denn beabsichtigt war, dass alle freie Liquidität dem Rentenmarkt zufließen und dort für staatliche Finanzierungsvorhaben zur Verfügung stehen sollte.⁶²

Die Funktion und Bedeutung der beiden Anleihestockgesetze von 1934 waren als mehrstufige, sich im Lauf der Zeit verschärfende, partielle Lenkungsgesetze einzuschätzen. Durch ihren Eingriff in die Gewinnverteilung der Unternehmen entfalteten sie Regulierungseigenschaften für den Kapitalmarkt und eine Einschränkung der Verfügungsrechte der Anteilseigner.

Die Zielsetzung der staatlichen Gewinnabschöpfung wurde durch das Gesetz vom 29. März 1934 fixiert und in zwei weiteren Schritten zur Vermeidung von unternehmensseitigen Umgehungen verschärft. Es erhielt seine endgültige Fassung als Dividendenabgabeverordnung am 21. Juni 1941, ließ nun wieder Ausschüttungen auch über 6% bzw. 8% zu, erhob aber auf den überschießenden Betrag eine Abgabe, die z.B. die RMB als „Sonstigen Steueraufwand“ des betreffenden Geschäftsjahres in ihrem Jahresabschluss aufwanderhöhend zurückstellte.⁶³

Bei den Anleihestockgesetzen handelte es sich um die gezielten Möglichkeiten staatlicher Kapitalabschöpfung: wegen der Zwangsanlage der über den zulässigen Höchstgewinn überschießenden Beträge in Staatstiteln – von denen allerdings nur in ganz geringfügigem Umfang seitens der ausschüttenden Kapitalgesellschaften Gebrauch gemacht wurde – dienten diese Kapital-Lenkungsinstrumente mit ihrem Ertrag der geräuschlosen Finanzierung staatlicher Maßnahmen.

Bei ihren Prüfungen stellte die DRT auch auf die Einhaltung dieser gesetzlichen Vorschrift ab. Wichtig und hilfreich war in diesem Zusammenhang die Untersuchung von Mark Spoerer über Scheingewinne und Rüstungsboom wegen der dort vorgenommenen Begriffsklärungen und Darstellungen der Bildung und Wirkungsweise bilanzieller Rückstellungen und Reserven, der Ausschüttungsmechanik und deren Beeinflussung durch die Gesetze zur Kapitallenkung sowie die Verschärfung der Körperschaft-Steuergesetzgebung ab 1936 und deren Auswirkung auf die Kapitalgesellschaften.⁶⁴

⁶² Johannes Bähr, Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, S. 62

⁶³ DRT, Nachtragsbericht über die Prüfung des Jahresabschlusses der RMB zum 31. Dezember 1940, BArchB R 8135/4027, Blatt 164/165

⁶⁴ Mark Spoerer, Von Scheingewinnen zum Rüstungsboom, S. 62 – 92

Die Entwicklung des Körperschaft-Steuersatzes in der Referenzperiode 1925-1945 für das Deutsche Reich zeigt nachfolgende Übersicht:⁶⁵

<u>Entwicklung der Körperschaftsteuersätze</u>								
	1925-35	1936	1937	1938	1939/40	1941	1942-44	1945
KSt-Satz [%]	20,0	25,0	30,0	35,0	40,0	40,0	40,0	42,5
Kriegszuschlag zur KSt	-	-	-	-	-	5,000	15,000	15,937

Dass sich die Spitze des NS-Regimes, abweichend von den ursprünglichen Maximen und in Übereinstimmung mit Reichsbankpräsident und Wirtschaftsminister Schacht, längst mit der Notwendigkeit und Funktionsweise von Groß-Kreditinstituten auch in der nationalsozialistischen Wirtschaft arrangiert hatte, zeigte sich bereits im Fortbestehen der Dresdner Bank und der ADCA Leipzig sowie in der Fortsetzung ihrer planmäßigen Sanierungen auch nach dem 30. Januar 1933⁶⁶.

Neben den Forschungsberichten mit vorzugsweise historisch-betriebswirtschaftlicher Perspektive waren der zweiteilige Forschungsbericht „Aktienrecht im Wandel“ – und hier insbesondere der erste Teil mit einer chronologischen Beschreibung der Etappen der Aktienrechtsentwicklung - wichtig für die vorliegende Arbeit.⁶⁷

Gerald Spindler untersucht in seinem Beitrag⁶⁸ neben den Kriegsfolgen und der anschließenden Stabilisierungsphase die Aktienrechtsentwürfe des RJM, deren Diskussion im Vorläufigen Reichswirtschaftsrat und vor allem die Besonderheiten, die sich durch die neuen Finanzierungsinstrumente für die Unternehmen ergaben. Die zulässige Bildung und Beibehaltung stiller Reserven und der völlig neuen Aspekt eines gerade entstehenden Konzernrechts als Konsequenz der fortschreitenden Konzernierung in Deutschland stehen im Kontext mit den konfiskatorischen Folgen, die die

⁶⁵ Mark Spoerer, Von Scheingewinnen zum Rüstungsboom, S. 90

⁶⁶ Johannes Bähr, „Bankenrationalisierung“ und Großbankenfrage. Der Konflikt um die Ordnung des deutschen Kreditgewerbes während des Zweiten Weltkrieges, in: Harald Wixforth, (Hrsg.), Finanzinstitutionen in Mitteleuropa während des Nationalsozialismus, Stuttgart 2001, S. 72

⁶⁷ Walter Bayer und Mathias Habersack, (Hrsg.), Aktienrecht im Wandel, Tübingen 2007

⁶⁸ Gerald Spindler, Kriegsfolgen, Konzernbildung und Machtfrage als zentrale Aspekte der aktienrechtlichen Diskussion in der Weimarer Republik, in: Walter Bayer und Mathias Habersack, (Hrsg.), Aktienrecht im Wandel, Band I, Tübingen 2007, S. 440 – 569

Erzbergersche Steuerreform kurz nach Ende des Weltkriegs mit ihren neuen Steuerarten Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kapitalverkehrsteuer als weitere Belastungen für die Unternehmen bzw. die Anteilseigner nach sich gezogen hat. Breiten Raum nehmen hier die Darstellung von Maßnahmen zur Milderung der zahlreichen Steuertatbestände auf der Seite der Anteilseigner durch tarifliche Justierungen sowie gesetzliche Regelungen zur Vermeidung bzw. Verminderung der Doppelbesteuerung und auf der Unternehmensseite durch Erweiterung des Anwendungsbereiches des steuerlichen Schachtelprivilegs bei den Ertragsteuern ein.

Besondere Würdigung erfährt die Arbeit des 1918 neugeschaffenen Reichsfinanzhofs als höchstes Gericht in steuerlichen Angelegenheiten, das mit seiner Rechtsprechung nicht nur Gesetzeslücken ausfüllte sondern auch neue Rechtsinstitute fortentwickelte, wie z.B. die steuerliche Organtheorie und die handels- und steuerrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit den sich ständig erweiternden Unternehmenszusammenschlüssen. Bis heute haben sich aus diesen ersten Ansätzen äußerst umfangreiche nationale und übernationale Regelungen mit eigenen Rechtsvorschriften für eine eigenständige Konzernrechnungslegung herausgebildet.

In einem weiteren Beitrag dieses Forschungsberichts untersuchen Sylvia Engelke und Reni Maltshew die verschiedenen Notverordnungen der Reichsregierung, die in wirtschaftlichen Angelegenheiten ergangen waren. Obwohl Gegenstand der Reformüberlegungen das Aktienrecht in seiner Gesamtheit war, nimmt die Notverordnung vom 19. September 1931 über Aktienrecht, Bankenaufsicht und eine Steueramnestie – synonym auch „kleine Aktienrechtsreform von 1931“ - zur Eindämmung bzw. Beseitigung skandalöser Missstände eine besondere, zentrale Position ein.⁶⁹ Die Verfasserinnen heben hier neben den als äußerst dringend empfundenen Regelungen über Maßnahmen zur Kapitalbeschaffung und Neuordnung des Aktienverkehrs sowie der Unternehmensverwaltung und –publizität die langdiskutierte Einführung der Pflichtprüfung der Jahresabschlüsse – und damit die Begründung eines

⁶⁹ Sylvia Engelke und Reni Maltshew, Weltwirtschaftskrise, Aktienskandale und Reaktionen des Gesetzgebers durch Notverordnungen im Jahre 1931, in: Walter Bayer und Mathias Habersack, (Hrsg.), Aktienrecht im Wandel, Band I, Tübingen 2007, S. 570 – 618

geordneten wirtschaftlichen Prüfungswesens und des diese Prüfungen ausführenden Personenkreises bei den Kapitalgesellschaften - als zentrales Ereignis hervor. Die Erläuterungen über die Entstehung der kleinen Aktienrechtsreform stehen im Kontext mit einer Vielzahl anderer Notverordnungen der Reichsregierung, die in wirtschaftlichen Angelegenheiten ergangen sind. Diese Notverordnungen in ihrer Gesamtheit machen die Bemühungen verständlich, die die Reichsregierung als Folge der Weltwirtschaftskrise unternommen hat, um die wirtschaftliche Notlage der Unternehmen und die sich abzeichnende Massenarbeitslosigkeit einzudämmen.

Dieser Beitrag vermittelt einen Eindruck über die Ursachen und den Erfolg der wirtschaftlichen und rechtlichen Reorganisationsbemühungen der Reichsregierung. Es fehlt in diesem Beitrag allerdings eine Betrachtung über das vorhergehende Ende des parlamentarischen und den Übergang zum präsidentialen Regierungssystem mit der großen Machtfülle des Reichspräsidenten und dem Missbrauch des der Weimarer Verfassung eigenen Notverordnungsrechts.

Ein Beitrag von Walter Bayer und Sylvia Engelke vervollständigt die Untersuchung über den Zustand des deutschen Aktienrechts am Ende der Weimarer Republik und dessen Reform durch das AktG1937 vor dem Hintergrund des Nationalsozialismus.⁷⁰ Der mit der kleinen Aktienrechtsreform nicht umgesetzte Teil des RJM-Entwurfs galt unter den neuen politischen Machtverhältnissen als nicht mehr tragbar. Stattdessen sammelte das RJM vom Zeitgeist geprägte Anregungen für eine Aktienrechtsreform und übermittelte diese Vorschläge an den Aktienrechtsausschuss der Akademie für Deutsches Recht als Arbeitsgrundlagen.⁷¹

Die Beratungsergebnisse des Ausschusses wurden in zwei Berichten vorgelegt, von denen der erste eine vernichtende Kritik des NS-Schrifttums erhielt, der zweite dagegen dem RJM als nahezu wörtlich zu übernehmende Vorlage für ein neues Aktiengesetz diente und nach Abstimmung mit dem RWM inhaltlich im wesentlichen auch mit dem

⁷⁰ Walter Bayer und Sylvia Engelke, Die Revision des Aktienrechts durch das Aktiengesetz von 1937, in: Walter Bayer und Mathias Habersack, (Hrsg.), Aktienrecht im Wandel, Band I, Tübingen 2007, S. 619 – 669

⁷¹ Walter Bayer und Sylvia Engelke, Die Revision des Aktienrechts, S. 624

späteren AktG1937 übereinstimmte.⁷² Kernstück des endgültigen Entwurfs war eine neue Unternehmensverfassung, die insbesondere die Neuregelungen über die Unternehmens-Rechnungslegung aus der kleinen Aktienrechtsreform übernahm, vor allem die Rechte des Vorstands zu Lasten der Hauptversammlung stärkte und den Aufsichtsrat auf seine Kontrollfunktionen verwies. Als Maßnahmen zur Kapitalbeschaffung waren jetzt die „bedingte Kapitalerhöhung“ und das „genehmigte Kapital“ aktienrechtlich vorgesehen.

Besonders bemerkenswert im Zusammenhang mit dem Aktienrechtsentwurf von 1935 war die Rede von Wirtschaftsminister Hjalmar Schacht vor der Akademie für Deutsches Recht, mit der er sich gegen eine nationalsozialistisch motivierte Denaturierung der Aktiengesellschaft wandte und den Aktienrechtsentwurf hinsichtlich der versuchten Festlegung auf das Führerprinzips ablehnte. Mit dieser Rede entideologisierte Schacht die aktienrechtliche Diskussion, was dazu führte, dass in der Folge keine Änderungsvorschläge mehr ernsthaft diskutiert wurden, die Schachts Auffassung entgegenstanden.⁷³ Die Beibehaltung und Fortführung zulässiger – d.h. aus Gründen kaufmännischer Vorsicht gebildeter - stiller Reserven wurde nach den urteilsbegründenden Leitsätzen der Rechtsprechung des Reichsgerichts in das AktG1937 integriert.

Die Sequenz dieser drei auf eine juristische Perspektive ausgerichteten Beiträge im Forschungsbericht über Aktienrecht im Wandel umfasst mit ihrer zeitlichen Komponente den Zeitrahmen, den sich auch die vorliegende Untersuchung über die Tätigkeit der DRT gesetzt hat. Sie war schon wegen dieser zeitlichen Kongruenz für die Untersuchung der DRT von großer Bedeutung. In diesen Beiträgen sind wesentliche Teile sowohl des zeitgenössischen als auch des aktuellen Schrifttums verarbeitet.

Neben der neueren Forschungsliteratur, die im Zusammenhang mit der Berichterstattung über Aktienrecht und Abschlussprüfungen steht, waren für die Arbeit auch Beiträge zur aktuellen Nationalsozialismus-Forschung wichtig. Denn die DRT hatte nach der Machtergreifung vom 30. Januar 1933 neben ihrer Prüfungstätigkeit auch die Erstattung

⁷² Werner Schubert, (Hrsg.), Akademie für Deutsches Recht 1933 – 1945, Protokolle der Ausschüsse, Band I, Ausschuss für Aktienrecht, Berlin und New York 1986

⁷³ Walter Bayer und Sylvia Engelke, Die Revision des Aktienrechts, S. 643

von Gutachten über das persönliche und geschäftliche Verhalten bestimmter Personen und Unternehmen, hier vor allem im Zusammenhang mit Arisierungen⁷⁴, übernommen. Die im Folgenden ausgewählten betriebswirtschaftlich-organisatorischen und Bewertungsgutachten stammen aus der Zeit zwischen 1935/36 und 1940 und damit aus verschiedenen Epochen der zuerst schleichenden, nach 1938/39 beschleunigten Arisierung.⁷⁵

Das von Wilhelm Keppler⁷⁶ 1936 initiierte Gutachten der DRT über bestimmte Geschäfte, die der A-Direktor⁷⁷ der Wertpapierabteilung der Dresdner Bank, Ernst Sander, in der Zeit zwischen 1932 und 1934 in Auftrag gegeben hatte, blieb im wesentlichen ohne das von Seiten der Initiatoren erwartete Ergebnis und war eher eine Rüge für das Verhalten des Vorstands, der versäumt hatte, klare und eindeutige Richtlinien für selbstkontrahierte Bankgeschäfte zu erlassen, und für die Dresdner-Bank-NSBO.

Das Gutachten über finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen der Firma Carl Zeiss, Jena, zu verschiedenen holländischen Unternehmen bedeutete im Endergebnis eine Exkulpation vom Vorwurf der Falschbilanzierung und des Volksverrats, da die beanstandeten Maßnahmen im Zusammenhang mit den wirtschaftlichen und militärischen Beschränkungen durch den Versailler Vertrag standen

⁷⁴ Der Begriff der Arisierung stammt aus dem völkisch-antisemitischen Gedankengut der 1920er Jahre, wurde von der NS-Publizistik aufgegriffen und zu einem zentralen Propagandabegriff entwickelt. Obwohl eine amtliche Definition fehlte, war er seit Mitte der 1930er Jahre gängiger Jargon im öffentlichen und behördlichen Sprachgebrauch für die Verdrängung der jüdischen Bevölkerung und die Überführung vormals jüdischen in arischen Besitz durch Enteignung oder Zwangsverkauf. Er ist heute meist eine eher verharmlosende Beschreibung der Vorgänge und Maßnahmen im Zusammenhang mit der Verdrängung, Ausplünderung, Vertreibung und Ermordung von Mitbürgern jüdischen Glaubens und wird vielfach auch synonym mit dem Begriff Entjudung gebraucht, mit dem sich vorzugsweise die Forderung nach Verdrängung der Juden aus dem öffentlichen Leben verbindet, während Arisierung zunächst eher für die Ausschaltung des jüdischen Elements aus dem deutschen Berufs- und Wirtschaftsleben stand; Ingo Köhler, Die „Arisierung“ der Privatbanken im Dritten Reich, 2. Auflage München 2008, S. 38; Axel Drecoll, Der Fiskus als Verfolger, München 2009, S. 25; Marlene Klatt, Unbequeme Vergangenheit, Paderborn 2009, S. 51 ff.; Christiane Kuller, Finanzverwaltung und Judenverfolgung, München 2008, S. 2 f

⁷⁵ Zu den Phasen der Arisierung vgl. Helmut Genschel, Die Verdrängung der Juden aus der Wirtschaft im Dritten Reich, Göttingen u.a. 1966, S. 60 - 176; Frank Bajohr, „Arisierung“ in Hamburg, Hamburg 1997, S. 173-221; Petra Bräutigam, Mittelständische Unternehmer im Nationalsozialismus, München 1997, S. 297 – 305; Marlene Klatt, Unbequeme Vergangenheit, S. 137 – 144

⁷⁶ Wilhelm Keppler war bis 1936 Hitlers Berater in Wirtschaftsfragen und nahm danach verschiedene Sonderaufgaben wahr

⁷⁷ A-Direktoren waren bei der Dresdner Bank die stellvertretenden Vorstandsmitglieder

und der notwendigen Geheimhaltung militärischer Geheimnisse unterlagen, die nach der Machtübernahme als nicht mehr erforderlich angesehen wurden.

Bei den betriebswirtschaftlich-organisatorischen und Bewertungsgutachten ging es bezeichnenderweise nicht etwa um Konflikte bei der Kaufpreisermittlung zwischen jüdischen Veräußerern und arischen Aufkäufern günstiger Gelegenheiten, sondern um die Fixierung von Bemessungsgrundlagen für die Abgabeberechnung, die zur Besteuerung eines Betriebsaufgabe- bzw. zur Neutralisierung eines Arisierungs-Gewinns an die Steuer- bzw. Staatskasse zu entrichten waren. Denn gemäß Göring-Erlass vom 10. Dezember 1938 komme „...der Nutzen aus der Ausschaltung der Juden aus dem deutschen Wirtschaftsleben [...] allein dem Reich zu“.⁷⁸

Besonders deutlich wird diese konfiskatorische Zwecksetzung am Beispiel des DRT-Obergutachtens im Rechtsstreit um die Wochinger Brauerei. Diese Auseinandersetzung wurde nicht etwa – wie sonst bei der Anforderung von Gutachten üblich - zur Nachbesserung der Kaufsumme zugunsten der sich zwischenzeitlich im Ausland befindenden jüdischen Eigentümer geführt. Sie diente durch den zutreffenden Ansatz des bewertungsrechtlichen „gemeinen Wertes“ nicht nur der Bestimmung des Unternehmenswertes, sondern vielmehr der Sicherung einer sachgerechten Besteuerung des Aufgabegewinns und der Verhinderung einer völkisch-rassisch begründeten Bereicherung des Ortsgruppenleiters mit Unterstützung des Parteiapparates durch Erwerb der Brauerei unter skandalösen Umständen. Darüber hinaus erregte sie durch Eskalation bis in die obersten Reichsministerien und Parteistellen erhebliches Aufsehen, bewirkte letztendlich eine beachtliche Fehlleistung der Gutachterin DRT und wurde durch die 11. Verordnung zum Reichsbürgergesetz formal übergeleitet in gezielte Vermögensentziehungen und Ausraubungen der ins Ausland geflohenen bzw. deportierten Juden. Durch ihre Gestaltung verhalf die 11. Verordnung den Dienst- und Parteistellen des Reichs zu einer fragwürdigen Rechtsgrundlage für die vollständige und hemmungslose Ausplünderung und Aneignung zurückgelassener jüdischer Vermögen, da die fraglichen Werte nunmehr offiziell dem Reich verfielen.

Neben den grundlegenden Arbeiten von Gerhard Kratzsch über die regionale Struktur und das Prinzip der Selbstermächtigung des Gauwirtschaftsapparates der NSDAP und die

⁷⁸ Helmut Genschel, Die Verdrängung der Juden, S. 194

sich daraus ergebenden Besonderheiten auf Gauebene⁷⁹ sowie von Frank Bajohr über die Arisierung in Hamburg und ihre spezifischen Merkmale⁸⁰ waren die Arbeiten von Axel Drecoll⁸¹, Ingo Köhler⁸², Marlene Klatt⁸³ und Christiane Kuller⁸⁴ mit ihren institutionen- und branchenorientierten Aspekten spezieller Arisierungsmaßnahmen ertragreich im Kontext mit den als Beispielen ausgewählten DRT-Gutachten über Arisierungen und deren in der Geschichte noch nie dagewesenen Vermögensentziehungen einer einzelnen Bevölkerungsgruppe.

3. Quellenlage

Die Entwicklungsgeschichte der Wirtschaftsprüfung in Deutschland weist im Vergleich mit anderen Industrienationen als spezielles Merkmal vor allem einen krisenbestimmten Verlauf auf und beschreibt insbesondere die Epoche am Ende der Weimarer Republik als Verdichtung ökonomischer Fehlentwicklungen in Verbindung mit Unternehmenskrisen und politischen Instabilitäten.⁸⁵ Die Schaffung des Berufs des Wirtschaftsprüfers mit seiner speziellen Aufgabenstellung war hier eher als ultima ratio einer auf eine fundamentale Krise zusteuernenden Volkswirtschaft und dem damit einhergehenden Vertrauensverlust der Öffentlichkeit mit gerade auch politisch unüberschaubaren Risiken anzusehen.

Die vertrauensvolle Beziehung zwischen dem WP und seinem Mandanten ist ganz besonders auf eine unabdingbare Verschwiegenheit und Vertraulichkeit gegenüber Dritten gegründet. Diese beziehungsprägende Vertraulichkeit konkretisiert sich in den WP-Berufsgrundsätzen: der absoluten Verschwiegenheits- und Geheimhaltungspflicht und - daraus abgeleitet - dem Zeugnisverweigerungsrecht gegenüber allen anderen

⁷⁹ Gerhard Kratzsch, Der Gauwirtschaftsapparat der NSDAP, Münster 1989

⁸⁰ Frank Bajohr, „Arisierung“ in Hamburg, Hamburg 1997

⁸¹ Axel Drecoll, Der Fiskus als Verfolger, München 2009

⁸² Ingo Köhler, Die „Arisierung“ der Privatbanken im Dritten Reich, München 2008

⁸³ Marlene Klatt, Unbequeme Vergangenheit, Paderborn u.a. 2009

⁸⁴ Christiane Kuller, Finanzverwaltung und Judenverfolgung, München 2008

⁸⁵ Hans-Herrmann Hartwich, Parteien und Verbände in der Spätphase der Weimarer Republik – Wirtschaftskrise und Polarisierung, in: Volker Rittberger, (Hrsg.), 1933 – Wie die Republik der Diktatur erlag, Stuttgart u.a. 1983, S. S. 86 – 95

Personen und Institutionen, was sich auch in berufs- und strafrechtlichen Schutzvorschriften niederschlägt bzw. dort abgesichert ist.⁸⁶ Aus diesem Grunde waren und sind die in Berichtsform dokumentierten Arbeits- und Untersuchungsergebnisse der WP und WPG nicht für die allgemeine Öffentlichkeit bestimmt, sondern grundsätzlich ausschließlich an den Auftraggeber bzw. Aufsichtsrat gerichtet, zu dessen Unterstützung bei der Wahrnehmung seiner speziellen Kontrollaufgabe der WP tätig wird.⁸⁷ Lediglich die Finanzverwaltung hat im Rahmen der Erklärung der steuerlichen Verhältnisse Anspruch auf Vorlage eines zuvor erstellten Prüfungsberichtes, unterliegt ihrerseits aber auch den Verschwiegenheitspflichten des Steuerrechts, die sich aus der Abgabenordnung ergeben. Besonderheiten bestehen bei Unternehmen der öffentlichen Hand. Dadurch erklärt sich, dass WP-Prüfungsberichte normalerweise in Firmenarchiven nur zur Einsichtnahme des geprüften Unternehmens selbst und unzugänglich für fremde Dritte aufbewahrt werden. Diese Restriktionen schränken aus den bereits oben dargestellten Gründen den Verwendungszusammenhang der dokumentierten DRT-Tätigkeiten mit anderen Institutionen ein.

Das Bundesarchiv Berlin (BArchB) verfügt über einen umfangreichen Bestand von für Forschungszwecke frei zugänglichen Prüfungsberichten der DRT unter der Signatur R 8135⁸⁸ aus der Zeit zwischen 1925 und 1945, der die Grundlage für diese Arbeit bildete. Die Bestände des BArchB, die zwangsläufig unter Kriegseinwirkungen, Bomben- und Brandschäden, Teilverlusten aus Umlagerungen sowie Beschlagnahme gelitten haben, wurden nach 1989 um die Bestände des ehemaligen Staatsarchivs der DDR und 1996 nochmals um bestimmte Teile des Bundesarchiv Koblenz (BArchK) erweitert und sind heute für die Signatur R 8135 karteimäßig, d.h. alphabetisch erschlossen. Die einzelnen Bestandssignaturen weisen jedoch teilweise systematische Unterschiede auf: so sind Berichte nicht immer nach gleichen Inhaltsmerkmalen, sondern auch mit unterschiedlicher Auftragserteilung und aus mehreren, nicht immer fortfolgenden Jahrgängen unter einer Signatur erfasst. Sie können - neben der DRT - auch von anderen

⁸⁶ WP-Handbuch 1996, S. 57 ff.

⁸⁷ ebenda, S. 1077 f.

⁸⁸ Die Zugänglichkeit dieser Unterlagen regelt sich nach § 5 Abs. 3 BArchG

WP bzw. WPG stammen, so dass eine exakte Aussage über die Gesamtzahl der im BArchB aufbewahrten DRT-Prüfungsberichte nur eingeschränkt möglich ist.

Trotz dieser Einschränkungen ist es ein außergewöhnlicher und positiver Umstand, dass der beim BArchB zusammengeführte, reichhaltige Bestand aus Prüfungs- und Sonderberichten einer solchen Vielzahl von Mandanten für den in Frage stehenden Zeitraum überhaupt zugänglich ist. Die noch im Sonderarchiv Moskau⁸⁹ eingelagerten Bestände konnten für diese Arbeit nicht mit herangezogen werden.

Auch fehlen z.B. für eine umfassende Auswertung zwangsläufig die verlorengegangenen bzw. nicht zugänglichen Korrespondenzen von Vorstand und Aufsichtsrat der DRT mit den Ministerien und Mandanten. Zielführend wäre auch ein Zugriff auf die bei den Prüfungsarbeiten erstellten Arbeitspapiere über Einzelposten und allgemeine Fragen des Abschlusses – soweit noch vorhanden - sowie hieraus entstandene Stellungnahmen der jeweiligen Unternehmensverwaltung und involvierten Ministerien über die Abschlussgestaltung. Besonders hinderlich war die fehlende Zugriffsmöglichkeit auf die Protokolle der Vorstands- und Aufsichtsratssitzungen der DRT, denn die Darstellungen in den jährlichen Geschäftsberichten sind viel zu allgemein formuliert, um daraus abgesicherte Aussagen ableiten zu können. Da das ursprüngliche Firmenarchiv der DRT nach Angaben der heutigen Obergesellschaft, der PricewaterhouseCoopers AG⁹⁰, Frankfurt am Main, nach einer Vielzahl von Fusionen⁹¹ im Gesamtarchiv der jeweiligen Obergesellschaften aufgegangen bzw. nicht mehr isoliert verfügbar ist, konnte nur durch Rückgriff auf die bei den Bundesarchiven Berlin und Koblenz vorhandenen Quellen zumindest eine teilweise Rekonstruktion der Mandanten-Beziehungen für die Zeit von 1925 bis 1945 versucht werden. Dies wird in den folgenden Kapiteln über die Tätigkeit der DRT im Einzelnen dargestellt.

⁸⁹ Sonderarchiv beim staatlichen Militärarchiv Moskau

⁹⁰ PricewaterhouseCoopers AG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 60439 Frankfurt am Main

⁹¹ Dirk Hachmeister, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Prüfungsmarkt, Stuttgart 2001, S. 283 f.

C. Herangehensweise

Untersucht werden zunächst die englischen und amerikanischen aktienrechtlichen Rahmenbedingungen durch die Novellierung des Companies Act in England bzw. die Einführung der SEC in Amerika, die hinsichtlich Umfang und Bedeutung im Vergleich mit den erforderlichen Maßnahmen in Deutschland relativ geringfügig ausfielen. Die Arbeit wendet sich daher - unter Heranziehung der zeitgenössischen Literatur - in vergleichender Betrachtung mit den Ereignissen in England und den Vereinigten Staaten der Darstellung der deutschen Gesellschaftsrechtsentwicklung zwischen der Weltwirtschafts- und Bankenkrise 1930/31 in Verbindung mit der kleinen Aktienrechtsreform bis zur Inkraftsetzung des AktG1937 zu. Hierbei ist zu beachten, dass sich in Deutschland verschiedene Krisenerscheinungen zeitlich überlagerten: neben die sich seit 1930 verschärfende Wirtschaftskrise mit ständig steigenden Arbeitslosenzahlen trat eine durch den Zusammenbruch der Österreichischen Credit-Anstalt und den Nordwolle-Skandal ausgelöste Bankenkrise. Sie konnte nur durch staatliche Eingriffe in das deutsche Geld- und Kreditwesen und vertrauensbildende Maßnahmen, nämlich die kleine Aktienrechtsreform, sowie eine temporäre Verstaatlichung der Dresdner Bank überwunden werden. Noch gravierender waren die politischen Veränderungen, die der Bruch der großen Koalition am 27. März 1930 und das bereits drei Tage später durch Reichspräsident Hindenburg eingesetzte Präsidialkabinett Brüning sowie das Erstarken der NSDAP durch die Reichstagswahlen vom 14. September 1930 bewirkten.

Die Darstellung der Aktienrechtsentwicklung in Deutschland, die durch die Institution des Aufsichtsrats eine Sonderstellung einnahm, beginnt in der hier vorgelegten Studie mit den Reformüberlegungen am Ende der Weimarer Republik und nimmt die Auswirkungen der Weltwirtschafts- und der Bankenkrise zum Anlass für die von verschiedenen Seiten vorangetriebenen Gesetzesinitiativen zur Reformierung des Gesellschaftsrechts. Aktienrechtlich standen am Beginn der Reformbemühungen Notverordnungen, durch die das wirtschaftliche Prüfungswesen seine gesetzliche Grundlage erhielt.

Die Beschreibung dieser Vorgänge, soweit sie für die Entwicklung des Aktienrechts und des wirtschaftlichen Prüfungswesens relevant waren, erfolgt nicht simultan, sondern in

ihrer zeitlichen Abfolge. Geht es zu Anfang um die per Notverordnung initiierte kleine Aktienrechtsreform, so steht am Schluss der Entwicklung in Deutschland das Aktiengesetz von 1937, das in politisch gegensätzlichen Epochen mit überraschender Kontinuität erarbeitet wurde und den Schlusspunkt unter eine tiefgreifende Zäsur setzt. Methodisch folgt die Arbeit dem Ordnungsprinzip „Vom Allgemeinen zum Speziellen“ bzw. der Chronologie der Ereignisse, so dass sich Überschneidungen nicht vermeiden lassen. Darum wird zu Beginn die Entwicklung der rechtlichen Rahmenbedingungen und erst danach die Stellung der DRT als zunächst genehme, nach der Machtergreifung als bevorzugte WPG dargestellt.

In Deutschland schien - trotz des Regimewechsels von 1933 - durch die beiden Gesetzgebungsakte der kleinen Aktienrechtsreform und des AktG1937 die gesellschaftsrechtlich geforderte Machtbalance⁹² und die eindeutige Aufgabenverteilung zwischen Vorstand, Aufsichtsrat und Hauptversammlung unter Hinzuziehung des Abschlussprüfers endlich und abschließend befriedigend gelöst. Bis in die Gegenwart hat sich jedoch bei allen spektakulären Unternehmenskrisen die Vermutung eines Versagens der institutionellen Überwachung durch Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer wegen Unzulänglichkeiten der rechtlichen Rahmenbedingungen in der Öffentlichkeit gehalten, was sich auch in der jüngsten Vergangenheit nicht durch das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) auf zufriedenstellende Weise eliminieren ließ.⁹³

Um den Wandel der Positionierung der DRT in der wirtschaftlichen Wirklichkeit kenntlich zu machen, wird im dann folgenden Kapitel das Verhältnis zwischen Reichsrechnungshof und DRT hinterfragt. Das dient der Erklärung, warum trotz der bereits eingerichteten Revisionsinstanzen RRH bzw. Preußische Oberrechnungskammer die

⁹² Peter Hommelhoff, Machtbalancen im Aktienrecht, in: Werner Schubert, (Hrsg.), Die Aktienrechtsreform am Ende der Weimarer Republik – die Protokolle der Verhandlungen im Aktienrechtsausschuss des Vorläufigen Reichswirtschaftsrats unter dem Vorsitz von Max Hachenburg, Berlin und New York 1987, S. 71 – 99

⁹³ Jens Wüstemann, Mängel bei der Abschlussprüfung: Tatsachenberichte und Analysen aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, (Hrsg.), Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, Vorträge des 12. Bonner Europa-Symposiums am 3. November 2000 in Bonn, Bonn 2001, S. 29, 35

Gründung einer weiteren Institution, nämlich der DRT, erforderlich war und warum die bereits vorhandenen Revisionsinstanzen sich außerstande sahen, die Prüfung des Reichsbesitzes in Form von Aktien und Anteilen an Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft nach kaufmännisch-betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und Rechtsvorschriften sicherzustellen. Es geht hier vorzugsweise um die für den weiteren Verlauf der Untersuchung wichtige Metamorphose der DRT von einer den Ministerien genehmen Prüfungsgesellschaft der Weimarer Republik zur Vertrauens-Prüfungsgesellschaft des Dritten Reichs, die ihr ein wesentlich höheres Maß an prüferischer und betriebswirtschaftlicher Entscheidungsautonomie und ein signifikant breiteres Spektrum an Aufträgen und Einsatzmöglichkeiten brachte.

Dieser Übergang von einer zunächst nur auf die subsidiäre Prüfung des Reichsbesitzes ausgerichteten auf eine mehr und mehr staatlichem Informationsinteresse⁹⁴ folgenden, selbstbestimmten WPG kommt auch in der Besetzung des Aufsichtsrats in den Jahren zwischen 1933 und 1945 zum Ausdruck: wurden zu Zeiten der Weimarer Republik vor allem Vertreter der Wirtschaft und Hochschullehrer in dieses Gremium berufen, waren es nach der Machtergreifung zunächst hochrangige Parteifunktionäre und ab 1936 wegen der zunehmenden Bedeutung der Wehrmacht neben den obligatorischen Angehörigen von RWM und RFM hochrangige Offiziere und Vertreter des OKW bzw. von Parteidienststellen. .

In die Betrachtung einbezogen wird das Spannungsverhältnis zwischen Wirtschaftsprüfung und Nationalsozialismus, die Rolle des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW) bei der institutionellen Gleichschaltung der Berufsangehörigen und die immer umfassendere Einbindung der DRT in die Informationspolitik der nationalsozialistischen Wirtschaft mit ihrer primär wehrwirtschaftlichen Ausrichtung. Hierbei geht es auch um die Besetzung der Führungspositionen innerhalb des IdW und dessen Orientierung eher nach rassistisch-völkischen als nach den juristischen Prinzipien des Gesamtverbandes BNSDJ durch die Figur des „Rechtswahrers“ NSRB sowie die zunehmende Verdrängung und den Ausschluss der jüdischen Berufskollegen.

⁹⁴ IdW, 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IdW - Rückblicke, S. 30

Der anschließende Hauptteil untersucht die Prüfungstätigkeit der DRT in den Jahren zwischen 1926 und 1945 anhand verschiedener Samples, die auf dokumentierte Jahresabschlussprüfungen zugreifen. Untersucht werden soll vor allem die immer umfassendere und weit über den Rahmen der ursprünglichen Aufgabenstellung hinausreichende Beauftragung der DRT mit Prüfungen in wehrwirtschaftlichen und kriegswichtigen Sektoren nationalsozialistischer Wirtschaftspolitik.

Infolge der Kriegereignisse und der Okkupationen wehrwirtschaftlich wichtiger Betriebe in den besetzten Gebieten wandelte sich auch die Prüfungs-Berichterstattung. Standen bei der DRT ursprünglich die in Deutschland gegründeten Unternehmen des Rohstoff- und des Waffen-Blocks der Reichswerke-Hermann-Göring im Focus der Prüfungstätigkeit, erweiterte sich der Konsolidierungskreis durch die Kriegereignisse und die damit verbundenen Übernahmen und Eingliederung von Unternehmen in den besetzten Gebieten. Vor allem die dortigen, rüstungswirtschaftlich bedeutenden Unternehmen der Waffentechnik (z.B. Skoda, Waffenwerke Brünn, Schneider-Creusot) und ihre organisatorische Einbindung in die Reichswerke stellten die DRT vor wachsende Prüfungsaufgaben.

Teilweise ging die Berichterstattung über die Positionen der Bilanz und Erfolgsrechnung hinaus bis in die Details des wirtschaftlichen Geschehens eines Geschäftsjahres. Bedeutungsvoll war hier der Funktionswandel des Prüfungsberichtes als ehemals ausschließliches Informationsmittel des Aufsichtsrats, der nun durch das Zusammenwirken der DRT mit den Institutionen der staatlichen Bauaufsicht und Preisprüfung sowie der involvierten Ministerien der gegenseitigen Information unter kriegswirtschaftlichen Erfordernissen und Umständen diente.

Die hier angewandte Untersuchungsmethode folgt dem aktiengesetzlichen Erläuterungsauftrag für die Einzelpositionen von Bilanz und GuV innerhalb des Prüfungsberichtes. Die Analyse der Berichts-Details wurde auch herangezogen, um auf diesem Wege, ins Einzelne gehend und durch Nachvollziehung, die zentrale Frage nach der Mitwirkung der DRT bei der Steuerung und Kontrolle der geprüften Unternehmen über die aktienrechtlichen Vorschriften hinaus weiter verfolgen zu können. Die abschließende und entscheidende Frage lautet hier in abgewandelter Form: Lassen sich in

der Berichterstattung der DRT über Abschlussprüfungen Hinweise darauf finden, dass andere als aktiengesetzliche und satzungsbestimmte Gründe für die Beurteilung von Jahresabschlüssen eine berichtserhebliche Bedeutung hatten?

Da nach einer kurzen „Lernphase“ die Prüfungsberichte der DRT immer einheitlicher und konformer wurden und vor allem im Aufbau gleiche, detaillierte Einzelpostenbesprechungen für die Bilanz und die Erfolgsrechnung lieferten, entstanden signifikante Unterschiede in der Berichterstattung nur noch insoweit, wie über besondere, zum allgemeinen Wirtschaftsgeschehen hinzutretende Ereignisse des Geschäftsjahres, ihre rechnungsmäßige Erfassung und Wiedergabe in den individuellen Jahresabschlüssen der untersuchten Gesellschaften zu berichten war.

Eine Sonderstellung nehmen die von der DRT als Jahresabschlussprüfungen bezeichneten Berichte über die Tätigkeit der Rohstoffhandelsgesellschaft „Roges“ bei der systematischen Ausplünderung des besetzten Teils von Frankreich ein: einerseits dienten die hier gewonnen Rohstoffe der dringenden, wehrtechnischen Versorgung der deutschen Kriegswirtschaft auf immer unergiebig werdenden Märkten, andererseits sollte die Beschaffung ziviler Güter zu Lasten der Bevölkerung des Besatzungsgebietes eine Beschwichtigung der vom Bombenkrieg betroffenen deutschen Bevölkerung bewirken, wie z.B. die von Hermann Göring propagierte Weihnachtsaktion 1942, die aufgrund organisatorischer Mängel erst verspätet ihre Empfänger erreichte. Da bei der Roges die für Handelsgesellschaften unumgänglichen Inventuren nicht sichergestellt werden konnten, handelt es sich hier nicht um strengen Anforderungen genügende, förmliche gesetzliche Abschlussprüfungen. Darum ist hier die Frage angebracht, ob derartige Revisionen überhaupt noch den berufüblichen Voraussetzungen für die wirtschaftliche Prüfungstätigkeit entsprachen.

Allerdings geben die Berichte eine Vorstellung davon, wie wichtig der Zugang zu weltmarktähnlichen Verhältnissen durch die Roges unter Umgehung der Preisstopp-Verordnungen für die deutsche Rüstungsindustrie und deren Rohstoffversorgung war, wie bedeutsam der Zugriff auf nicht durch Ersatzstoffe substituierbaren Materialien für die deutsche Wehrtechnik wurde und in welchem Umfang von diesen Beschaffungsmöglichkeiten Gebrauch gemacht wurde.

Neben den Berichten über aktienrechtliche Pflichtprüfungen geben die Gutachten der DRT Aufschluss über die Beauftragung und Bearbeitung einmaliger Untersuchungen, bei der die DRT völlig frei in der Gestaltung der Untersuchungsergebnisse in Berichtsform war. Bei der Auftragsvergabe für Gutachten kamen der DRT einerseits ihre unmittelbare Nähe zu ihren Gesellschaftern – insbesondere zum Reichswirtschaftsministerium (RWM) – und andererseits die Größe und Fachkompetenz ihres Mitarbeiterstabes zugute. Analysiert wird hierbei, ob die DRT der ihr gestellten Aufgabe und den in sie gesetzten Erwartungen entsprach und inwieweit sie sich in der Beihilfe zur Ausplünderung und Vernichtung jüdischer Mitbürger verstrickte.

Dass der DRT Gutachtaufträge direkt von Aufsichtsratsmitgliedern erteilt wurden, kann nur für die wenigen Fälle bestätigt werden, in denen verschiedene Mitglieder des Aufsichtsrates den Sitz in diesem Gremium in Doppelfunktion mit anderen Tätigkeiten bekleideten und auch aus nicht-wirtschaftlichen Gründen an den Untersuchungsergebnissen interessiert waren. Die Gutachtentexte sind hinsichtlich der Interessenlage und der Auftragsvergabe nur sehr allgemein formuliert.

Untersucht werden auch Gutachten, die die DRT im Zusammenhang mit Arisierungen in unterschiedlichen Phasen der Arisierungsverschärfungen seit 1935 erstellt hat, die den zunehmenden Einfluss des Gauwirtschaftsapparates und die fortschreitende Entrechtung und Ausplünderung der Betroffenen zu Gunsten der Staatskassen und die hierbei vollzogene Mitwirkung der DRT offenbar machen.

Besonders erwähnenswert ist die Beauftragung der DRT durch Gerichtsbeschluss zur Erstellung eines Obergutachtens im Streitfall über die Wochinger Brauerei, der nach Eskalation zwischen den direkt Prozessbeteiligten neben den Reichsministerien für Wirtschaft und Finanzen auf der Klägerseite auch die oberste Parteiführung der NSDAP und die Gau-Führung auf der Gegenseite einbezog und den Argumentationslinien der ministeriellen Prozessführung zur Sicherstellung des staatlichen Steueranspruchs die völkisch-rassischen Argumente der Parteilinie entgegensetzte. Abschließend werden noch administrative Tätigkeiten erwähnt, für deren Übernahme die DRT wegen ihrer Vorhaltung persönlicher und sachlicher Ressourcen besonders prädestiniert war.

Methodisch stützt sich die Arbeit primär auf kritisches Quellenstudium. Besondere Bedeutung für ihre Entstehung hat vor allem der beim Bundesarchiv Berlin vorgehaltene Bestand an DRT-Prüfungsberichten, der den erhalten gebliebenen Teil des Firmen-Archivs der ursprünglich in Berlin ansässigen DRT-Zentrale darstellt.

Diese Sammlung von Prüfungsberichten in unterschiedlichem - auch von der nachlassenden Papierqualität bestimmtem - Erhaltungszustand ist in dieser Form und Vollständigkeit einmalig, wenn auch verschiedene Kritikpunkte zur Vergabe und Anlage der Signaturen nicht übersehen werden sollen. Auch die Erschließung durch Findmittel ist ungleich transparent. Die Bestände einzelner Ministerien haben unterschiedlich konkret zur Arbeit beigetragen: während die Bestände des Reichswirtschafts- und des Reichsfinanzministeriums unter dem Gesichtspunkt der DRT-Wirtschaftsprüfung nur wenige direkte Zugriffe zum Thema boten und zu eher geringfügigen Funden und Hinweisen führten, war der Bestand des Reichsjustizministeriums gut aufbereitet und für die Studie auch ergiebig. Trotzdem wäre hier der direkte Zugriff auf die sensiblen Bestände des DRT-Firmenarchivs von noch größerem Nutzen gewesen.

Um eine annähernd gleichgewichtige Behandlung der relevanten Themengesichtspunkte sicherzustellen, musste aus dem vorhandenen Fundus von mehr als 10.000 Prüfungsberichten und Gutachten der DRT eine bewusste Auswahl nach rationalen Kriterien getroffen werden: generell sollten solche Berichte in die Analyse einbezogen werden, in denen neben dem eigentlichen Jahresabschluss auch außerhalb des normalen Geschäftsbetriebs liegende, den Abschluss möglicherweise beeinflussende Umstände untersucht wurden. Da Prüfungsberichte aus der gesamten zeitlichen Spannweite zur Auswahl standen, wurden nicht nur eine weit über die in den Samples erfasste Zahl hinausreichende Menge an Prüfungsberichten kritisch untersucht, sondern zur Strukturierung der vorgefundenen Quellen drei zeitlich definierte Untersuchungseinheiten gebildet: zunächst wurden im ersten Sample Prüfungsberichte des ausschließlich industriellen Beteiligungsbesitzes des Deutschen Reiches unter der Inhaberschaft durch die VIAG aus der Zeit 1925 bis 1930 ausgewählt; das zweite Sample umfasst vor allem Unternehmen aus der Rekonstruktionsära der Kreditwirtschaft, die in der Zeit zwischen 1932 und 1937 unter dem Gesichtspunkt der Sanierung gegebenenfalls auf

Kapitallenkungsmaßnahmen schließen lassen konnten und das dritte Sample schließt Unternehmen mit besonderer wehr- und kriegswirtschaftlicher Ausrichtung und Bedeutung für eventuell verbundene Steuerungs- und Lenkungseffekte aus den Jahren 1938 bis 1942 ein. Darüber hinaus sollte sich für die ausgewählten Unternehmen aus den vorhandenen Berichtsbeständen ein möglichst großer Zeitraum von ca. 10 Geschäftsjahren aus den entsprechenden Prüfungsberichten lückenlos abdecken lassen, um nicht Einzeldarstellungen ein überproportionales Gewicht zu geben und um die bilanziellen Zusammenhänge langfristiger Entscheidungen nachvollziehen zu können.

II. Wirtschaftsprüfung und Weltwirtschaftskrise

A. Gesellschaftsrechtliche Reformen in England

Auch noch nach Ende des Ersten Weltkriegs verfügte England im Vergleich mit den USA und Deutschland über das bestentwickelte und allgemein anerkannte Wirtschaftsprüfungswesen. Allerdings wurden aus Kreisen der gewerblichen Wirtschaft und der Aktionäre Wünsche nach einer Anpassung des Aktienrechts an die geänderten wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Nachkriegsverhältnisse geäußert. Obwohl die Regierung das geltende Aktienrecht als noch nicht reformbedürftig einschätzte, setzte sie trotzdem 1918 unter dem Vorsitz von Lord Wrenbury zunächst eine Enquête-Kommission ein mit dem Auftrag, geeignete Reformvorschläge für eine Modernisierung des englischen Gesellschaftsrechts zu unterbreiten. In ihrem Abschlussbericht vom 15. Juli 1918 „Report of the Company Law Amendment Committee“ kam die Kommission jedoch zu dem Ergebnis, dass der in England aktuell herrschende Rechtszustand durchaus zufriedenstellend sei und keine gesetzgeberischen Reformen erfordere.⁹⁵

Erst 1925 und ausgelöst durch spektakuläre Zusammenbrüche größerer Unternehmen, allen voran die renommierte Versicherungsgesellschaft City Equitable Fire Insurance Co. Ltd.,⁹⁶ wurde die Frage der Reformbedürftigkeit des Aktienrechts, das seit seiner letzten Novellierung als Companies Act 1908 (CA 1908) nahezu unverändert galt, erneut diskutiert. Unter dem Vorsitz von Wilfried Greene wurde eine Kommission gebildet, die zunächst Fragebogen erstellte, die zahlreichen Personen, Korporationen und Institutionen mit der Bitte um Äußerung vorgelegt wurden. In 38 Sitzungen wurden die

⁹⁵ Richard Rosendorff, Die Reform des englischen Aktienrechts durch den Companies Act 1929 – Ein Beitrag zur Reform des deutschen Aktienrechts, Berlin 1930, S. 51

⁹⁶ ebenda, S. 50; – Der Zusammenbruch dieser Londoner Versicherungsgesellschaft in 1921 wies überraschende Parallelen mit dem späteren Konkurs der Frankfurter Allgemeine Versicherungs-AG (FAVAG) auf, der noch vor Einführung der allgemeinen aktienrechtlichen Prüfungspflicht in Deutschland die besondere Pflichtprüfung für Versicherungsgesellschaften und Bausparkassen auslöste; Volker Löhnig, Der Wirtschaftsprüfer in der Krise der Weimarer Republik – Die Entstehung einer Profession unter dem Einfluss von Interessengruppen, Diss., Köln 2000, S. 51 ff.; Sylvia Engelke/Reni Maltschew, Weltwirtschaftskrise, S. 578 f.

Befragungsergebnisse und Gestaltungsvorschläge beraten und ein Gesetzentwurf über ein neues Aktienrecht formuliert, der unter dem 3. August 1928 publiziert und durch Verbindung mit den unverändert gebliebenen Teilen des Aktienrechts als Konsolidationsgesetz unter der Bezeichnung Companies Act 1929 (CA 1929) in Kraft getreten ist.⁹⁷

Die Einschätzung und das Urteil, welche Umstände letztendlich für die Aktienrechtsreform von 1929 bestimmend waren, ist in der Literatur nicht einheitlich: während z.B. Rosendorff⁹⁸ die Bemühungen des Gesetzgebers um eine verbesserte Balance der drei Komponenten (1) Ausgestaltung des ‚Unternehmens an sich‘ zu einem lebensfähigen, seinen wirtschaftlichen Bedürfnissen entsprechenden Organismus, (2) Wahrung der Interessen der Aktionäre und (3) Schutz der Gläubiger als ursächlich einschätzte, sieht Bircher⁹⁹ vor allem die Wirkung der erstmals anzuwendenden Vorschriften über die Rechnungslegung und Prüfung von Jahresabschlüssen als wesentlich an.

Die zentrale, vorrangige Aufgabe des englischen Auditors besteht vor allem darin, die wahre finanzielle Lage der Company zur Zeit der Revision zu erkunden, durch Prüfung der Bücher und Konten den Aktionären zu vermitteln und dabei „...angemessene Sorgfalt auf die Feststellung zu verwenden, ob die Bücher ein wahrheitsgemäßes Bild gewähren“.¹⁰⁰ Der Auditor ist notwendiges, verfassungsmäßiges Organ der Gesellschaft, seine Rechtsstellung innerhalb der zu prüfenden Gesellschaft beruht ausschließlich auf dem Gesetz.¹⁰¹

⁹⁷ Richard Rosendorff, Die Reform, S. 52

⁹⁸ ebenda, S. 55 f.

⁹⁹ Paul Bircher, From the Companies Act of 1929 to the Companies Act of 1948 – A Study of Change in the Law and Practice of Accounting, New York und London 1991, S. 35 ff.

¹⁰⁰ Richard Rosendorff, Die Reform, S. 29 f.

¹⁰¹ „Die Aufgabe des Auditors besteht nicht nur darin, die Rechnungen äußerlich zu kontrollieren, vielmehr haben sie auch das Recht der Kritik in Bezug auf die materielle Bewertung der einzelnen Konten und in Bezug auf die Geschäftsführung. Die Praxis zeigt, dass ihr Recht zur Kritik nicht bloß auf dem Papier steht, sondern dass sie sehr eingehend die Arbeit der Direktoren, die ganze Geschäftsführung prüfen und darüber der Generalversammlung Bericht erstatten, so dass sie oft gestützt auf ihren Bericht die Direktoren und andere Beamte nicht nur getadelt, sondern auch zu Schadenersatz angehalten und von ihrem Amte abgesetzt hat.

Zur Durchführung ihrer Aufgabe haben die Revisoren das Recht, wie wenn sie Richter wären, die Beamten und Angestellten der Gesellschaft einzuvernehmen und im Falle von Weigerungen, Unterlassungen und pflichtwidrigem Verhalten dieser Beamten Bußen zu verhängen.

Rosendorff zitierte verschiedene höchstrichterliche Entscheidungen, die den weitgespannten Rahmen der durch die englischen Gerichte entwickelten Rechtsgrundsätze über die Berufspflichten des Auditors beschrieben.¹⁰² Entscheidend war die ihm ausschließlich obliegende Pflicht gegenüber den Aktionären, durch Prüfung der Bücher und dabei angemessene Sorgfalt festzustellen, ob sie ein wahrheitsgemäßes Bild von der Lage des Unternehmens wiedergaben oder nicht.

Der Auditor ist „...nicht verpflichtet, mehr zu tun als verständige Sorgfalt und Geschick in seinen Nachforschungen und Erkundigungen walten zu lassen, denn er ist kein Versicherer[...]. Die Auditors müssen sich selbst mit den für sie durch die Gesetze begründeten Pflichten bekannt machen, insbesondere die Statuten prüfen und die ihnen durch dieselben auferlegten besonderen Verpflichtungen erfüllen. Sie sind nicht bloß ‚arithmeticians and calculators‘, sondern müssen eine materielle Prüfung vornehmen“.¹⁰³

Die besondere Rechtsstellung des Auditors besteht in seiner Unabhängigkeit gegenüber dem Board of Directors und der Generalversammlung, denn seine Wahl erfolgt grundsätzlich bis zur nächsten Generalversammlung. Nach novelliertem, englischem Aktienrecht können jedoch nur natürliche Personen und Partnerschaften von solchen Personen, also keine Gesellschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit wie z.B. AG und

Die Stellung der auditors im englischen Wirtschaftsleben ist zufolge dessen nach Tradition und Autorität eine sehr angesehene, absolut selbständige auch gegenüber den mächtigsten Gesellschaften. Es gilt dies insbesondere von den Chartered Accountants, einer privilegierten Klasse von Bücher-Sachverständigen. Eine von ihnen gutgeheißene Geschäfts- und Rechnungsführung gilt allgemein als zuverlässig und gewissenhaft und hilft damit wesentlich den Kredit der englischen Gesellschaft zu heben. Die Richtigkeit einer von einem Chartered Accountant geprüften Bilanz wird im Allgemeinen von den Behörden ohne weiteres anerkannt und sie wird insbesondere als zuverlässige Grundlage für die Besteuerung angesehen.

Die Chartered Accountants sind Mitglieder des ‚Institute of Chartered Accountants in England and Wales‘, welche Vereinigung im Jahre 1880 auf Grund eines königlichen Charter Korporationsrechte erhielt. Mitglied kann nur werden, wer sich durch strenge Prüfungen im Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht, sowie in der Buch- und Bilanzkunde über seine Befähigung ausgewiesen hat.

Es kann kein Zweifel bestehen, dass die englischen Bücherrevisoren weit gründlicher und gewissenhafter prüfen als diejenigen der kontinentalen Aktiengesellschaften. Dabei ist aber nicht zu übersehen, dass aus verschiedenen Gründen die durch die Prüfung gegebene Sicherheit eine größere sein muss als auf dem Kontinent, vor allem weil das englische Aktiengesetz keine Reserven vorschreibt, noch auch besondere Vorschriften über die Höchstgrenze der Bewertung der einzelnen Aktiven kennt. Es bestehen keine gesetzlichen Bestimmungen über die Abschreibungen.“, Arthur Curti, Die Englische Aktien-Gesellschaft nach neuem Recht, Berlin 1929, S. 66 f.

¹⁰² Richard Rosendorff, Das neue deutsche Aktienrecht unter besonderer Berücksichtigung seiner Auswirkungen auf die Praxis des Aktienwesens, zweite Auflage, Berlin 1932, S. 28 f.

¹⁰³ Richard Rosendorff, Die Pflichtprüfung (Audit) des Jahresabschlusses im englischen Aktienrecht, Berlin und Wien 1933, S. 9

GmbH, zum Prüfer bestellt werden. Er ist – anders als im deutschen Aktienrecht – grundsätzlich in der gewählten Amtszeit unkündbar und daher viel weniger eventuellen Pressionen seitens der Verwaltung ausgesetzt.

Lediglich in den Fällen einer zufällig eintretenden zeitlichen Lücke (casual vacancy) steht den Direktoren das Recht zu, gem. § 132 Abs. 5 CA1929 einen anderen Auditor zu bestellen, während z.B. nach deutschem Recht nur auf Antrag eines Berechtigten das zuständige Gericht eine solche Bestellung eines Ersatzes veranlasst.

In der hohen, rechtlich abgesicherten Unabhängigkeit des Auditors und dessen Verpflichtung, während seiner Amtszeit sämtliche Bilanzen zu prüfen, die der Generalversammlung vorgelegt werden, sieht Rudolf Krukow eine vom englischen Gesetzgeber beabsichtigte und offengehaltene Option, nämlich den Auditor zu einem Daueraufsichtsorgan - entsprechend dem deutschen Aufsichtsrat - werden zu lassen.¹⁰⁴

Die Greene-Kommission hatte nicht nur empfohlen, die schon bisher gemäß CA 1908 für die Auditors geltenden institutionellen Bestimmungen beizubehalten, sondern auch zu weit gehende Regulierungen mit hinderlichen Restriktionen zu vermeiden, da durch zu enge Vorschriften die durchaus gewünschte Dehnbarkeit und Anpassungsfähigkeit des Gesetzes verloren gehen könnte.¹⁰⁵ Aus diesem Grunde blieben die bisherigen Vorschriften über den Auditor unverändert. Als weitere Berufspflicht wurde den Auditors lediglich auferlegt, dem Revisionsbericht immer auch die zugrunde liegende Bilanz beizufügen.¹⁰⁶ Unverändert bestehen blieben vor allem auch die Regelungen über die Wahl des Auditors für die Zeit bis zur nächsten Generalversammlung, um dadurch seine gewünschte Unabhängigkeit von der Verwaltung abzusichern, bzw. die Bestätigung von Minderheitsrechten bei der Bestellung von Sonderprüfern (Inspektors) aufrechtzuerhalten. Neu gefasst wurden aber die Vorschriften über die verschärfte Haftung der Direktoren, deren Vergütungen und die Zulässigkeit der Offenlegung von Darlehensgeschäften mit den Mitgliedern des Direktoriums.

¹⁰⁴ Rudolf Krukow, Die Bilanzprüfer nach der deutschen Aktienrechtsnovelle und die Auditors des englischen Aktienrechts, Diss., Rostock 1933, S. 29 ff.

¹⁰⁵ Paul Bircher, Companies Act, S. 44

¹⁰⁶ Richard Rosendorff, Die Reform, S. 87

Mit Ausnahme der bereits seit 1889 geltenden Vorschriften über die Rechnungslegung der Banken kannte das englische Aktienrecht zwar die obligatorische Bestellung eines Auditors. Daraus leitete sich dessen Verpflichtung ab, während seiner Bestellung – also in der gesamten Zeit zwischen zwei Generalversammlungen - jede auf einer Generalversammlung den Aktionären vorgelegte Bilanz daraufhin zu prüfen, ob sie regelgerecht aufgestellt und geeignet sei, ein nach seiner Meinung getreues und richtiges Bild vom Stand der Geschäfte der Gesellschaft zu vermitteln. Jedoch bestand bis zur Einführung des CA1929 keine gesetzliche Buchführungspflicht der Verwaltung. Ebenso fehlten verbindliche Bewertungs- und Abschreibungsvorschriften. Es stand vielmehr im freien Ermessen der Gesellschaft, solche Vorschriften - entsprechend der Mustersatzung aus dem CA1908 - in die Gesellschaftsstatuten aufzunehmen.¹⁰⁷

Dieser unbefriedigende Zustand änderte sich 1929 durch die Einführung von nunmehr verpflichtenden, funktionellen Buchführungsvorschriften gem. §§ 122-129 CA1929, durch die Regelungen über die Aufstellung eines Geschäftsberichtes und zwingende Gliederungsvorschriften für die Bilanz und Erfolgsrechnung sowie die Veröffentlichungspflicht von Jahresabschluss und Prüfungsvermerk. Die neuen Buchführungsvorschriften forderten erstmals für sämtliche Geldbewegungen Kontoaufzeichnungen, ebenso für alle Warenbewegungen und darüber hinaus galt nun auch eine Aufzeichnungspflicht in Kontoform für alle Aktiva und Passiva der Gesellschaft.¹⁰⁸

Die Meinung der Greene-Kommission unterschied sich jedoch deutlich von den Auffassungen, die auf dem Kontinent zu den drängendsten Problemen der Rechnungslegung vertreten wurden. So glaubte die Kommission, Holdinggesellschaften keinerlei Vorschriften über den Ausweis und die Verwendung der übernommenen Gewinne und Verluste der in den Jahresabschluss einbezogenen Beteiligungsgesellschaften auferlegen zu sollen, obwohl den Aktionären durchaus ein berechtigtes Interesse an der Herkunft der einzelnen Beteiligungsergebnisse zugestanden

¹⁰⁷ Richard Rosendorff, Die Reform, S. 34 f.

¹⁰⁸ ebenda, S. 108

wurde.¹⁰⁹ Die Geschäftsführung wurde lediglich verpflichtet, der Generalversammlung einen Vorschlag über die Verteilung des ausschüttungsfähigen Gewinns und die eventuelle – weitergehende - Dotierung der Reserven vorzulegen. Die Greene-Kommission vermied Empfehlungen an den Gesetzgeber, durch zwingende Vorschriften in die Rechnungslegung der Gesellschaften eingreifen.¹¹⁰ Auch abweichende Minderheiten-Voten über Bewertungsfragen sollten als ungerechtfertigte Einmischungen der Minderheitsaktionäre in die inneren Angelegenheiten der Gesellschaft behandelt werden und darum unberücksichtigt bleiben. Dieser Meinung schloss sich auch die höchstrichterliche Rechtsprechung in England an.¹¹¹

Eine ähnlich verwaltungsfreundliche, liberale Auffassung vertrat die Kommission zum Problem der stillen Reserven,¹¹² das die aktuelle betriebswirtschaftliche Diskussion auf dem Kontinent beherrschte.¹¹³ Den Aktionären sollte höchstens deren Bestehen, nicht jedoch Einzelheiten über ihre Bildung und Auflösung mitgeteilt werden. Im Interesse einer auch von den Aktionären gewünschten Dividenden-Kontinuität sollte die Verwaltung der stillen Reserven eine Vorbehaltsaufgabe der verantwortlichen Organe der Gesellschaft – auch der Auditors – sein. Selbst die berufsständischen Institute bezeichneten die Existenz der – allerdings bilanzmäßig zu erfassenden und auszuweisenden – stillen Reserven als wünschenswert, wenn sie der Sicherstellung kontinuierlicher Dividendenausschüttungen dienten. Jegliche gesetzliche Regulierung über Zulässigkeit, Bildung oder zwangsweise Auflösung stiller Reserven sei untunlich.¹¹⁴ Hierauf wird später noch bei der Darstellung der Bilanzprobleme in Deutschland und die dortige Behandlung der stillen Reserven einzugehen sein.

¹⁰⁹ Paul Bircher, Companies Act 1929, S. 61 ff.

¹¹⁰ ebenda, S. 44 f.

¹¹¹ Richard Rosendorff, Die Reform, S. 110 f.

¹¹² Die Bildung stiller Reserven war insbesondere durch Abschreibungen im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zulässig. Unzulässig war dagegen die willkürliche Bildung stiller Reserven sowie folgende Formen der Bildung stiller Reserven:

- Weglassen von Aktiven aus der Bilanz
- Behandlung von Anlagenzugängen als Aufwand
- Buchung des Abgangs beim Anlagevermögen mit Verkaufserlösen an Stelle der niedrigeren Buchrestwerte
- Einsetzen fiktiver Kreditoren und fiktiver Rückstellungen
- Unzutreffende Periodenabgrenzungen

WP-Handbuch 2006, S. 330 ff.

¹¹³ Richard Rosendorff, Das neue deutsche Aktienrecht, S. 209, FN 1

¹¹⁴ Richard Rosendorff, Die Reform, S. 112 f.

Auch zur Bilanzaufstellung und ihrer Fristen äußerte sich das erweiterte englische Aktiengesetz. Zunächst wurde die Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung verbindlich vorgeschrieben.¹¹⁵ Diese Ergebnisrechnung sei der mindestens einmal jährlich stattfindenden Generalversammlung in einer durch den zuvor bestellten Auditor geprüften und bestätigten Form vorzulegen. Der Vorstand hatte zum gleichen Stichtag eine ebenfalls vom Auditor zu prüfende und der Generalversammlung vorzulegende Bilanz aufzustellen und zu dieser Bilanz den Aktionären einen Geschäftsbericht zuzuleiten, der einen Gewinnverwendungsvorschlag enthalten solle.¹¹⁶

Aus der Bilanz musste das autorisierte Kapital und gegebenenfalls der davon ausgegebene Teilbetrag der einzelnen Aktiengattungen, die Vermögenswerte und Schulden der Gesellschaft – aufgeteilt in Anlage- und Umlaufvermögen – hervorgehen. Die Gründungskosten mussten erkennbar sein, ebenso der Aufwand für die Ausgabe von Aktien oder Schuldverschreibungen. Außerdem waren die immateriellen Vermögenswerte mit ihren Einzelwerten aufzuführen, ebenso wie die für Verbindlichkeiten als Sicherheiten haftenden Vermögenswerte und die ihnen zugrundeliegenden Bewertungsansätze.

Falls es sich bei der fraglichen Bilanz um eine solche einer Holding-Gesellschaft handelte, musste das Beteiligungsergebnis erkennbar sein und vermerkt werden, wie gegebenenfalls Verluste bei der Tochtergesellschaft und bei der Holding ausgewiesen wurden.¹¹⁷ Die englischen Berufsverbände sahen ihre Hauptaufgaben darin, die Tätigkeit der Accountants zum ausschließlichen Beruf ihrer Mitglieder zu machen und Berufsgrundsätze zu entwickeln, um die Arbeitsergebnisse der Accountants zu vereinheitlichen bzw. vergleichen zu können. Die Accountants sollten eine Berufselite darstellen und das an den Namen angehängte Kürzel C.A. zu einem Qualitätssiegel höchster Integrität aufgewertet werden.¹¹⁸ Dieses englische Aktienrecht galt in dieser Form bis zu seiner erneuten Novellierung im Jahr 1948.

¹¹⁵ Paul Bircher, Companies Act 1929, S. 47

¹¹⁶ Richard Rosendorff, Die Reform, S. 122

¹¹⁷ ebenda, S. 124 ff.

¹¹⁸ „Die englischen Berufsverbände der qualifizierten Accountants können für sich das Verdienst in Anspruch nehmen, dass sie in erster Linie ihrem Beruf die weitreichende Bedeutung und das hohe Ansehen verschafft haben, das er in Großbritannien und darüber hinaus mit Recht genießt.“ Wilhelm Voss, Handbuch, S. 54 f.,

B. Gesellschaftsrechtliche Reformen in Amerika

Die amerikanische Verfassung sieht vor, dass sämtliche Gesetzgebungskompetenzen – soweit sie nicht explizit der Bundesregierung zugeordnet sind – den Einzelstaaten zustehen.¹¹⁹ Allerdings enthielten die aktienrechtlichen Vorschriften der Einzelstaaten nur sporadische Regelungen über die Rechnungslegung von Unternehmen. Lediglich wenn Corporations mit ihren Geschäften Staatsgrenzen überschritten, galten sowohl bundesrechtliche als auch durch Richterrecht entwickelte einzelstaatliche Rechtsgrundsätze.¹²⁰

Als Folge des Börsenkrachs von 1929 und zur Überwindung der dadurch ausgelösten Wirtschaftskrise waren zum Schutz der Kapitalanleger und der Kapitalmärkte dringend gesetzgeberische Maßnahmen auf Bundesebene erforderlich: 1933 wurde zuerst der Security Act und 1934 der Security Exchange Act als Bundesgesetz verbindlich. Ihr Ziel war der Schutz potentieller Investoren durch wahrheitsgetreue Informations- und Veröffentlichungspflichten für einen ganzen Katalog von Daten über das emittierende Unternehmen und seine wirtschaftliche Lage sowie zukünftige Information der Öffentlichkeit durch ein einheitliches Berichtssystem, mit dem die Offenlegung der relevanten Finanzdaten des Emittenten zwingendes Recht wurden.

Mit der Kontrolle zur Durchsetzung dieser Initiative und ihrer zukünftigen, regelmäßigen Handhabung wurde die von der Roosevelt-Administration 1934 als unabhängige Bundesbehörde gegründete Securities Exchange Commission (SEC) beauftragt. Der SEC oblag nicht nur die Zulassung und Beaufsichtigung von Wertpapier-Emittenten am Primärmarkt, sondern auch die Kontrolle des Wertpapierhandels an den Sekundärmärkten, den Börsen.¹²¹ Da in den USA handelsrechtliche Vorschriften über Buchführung und Rechnungslegung unbekannt waren, wurden von normensetzenden, unabhängigen Institutionen (Standard Setters) wie z.B. Accountants

¹¹⁹ Brian Markus, Wirtschaftsprüfer, S. 21

¹²⁰ Wolfgang Lück, Die externe Rechnungslegung für Aktiengesellschaften in der Bundesrepublik Deutschland und in den Vereinigten Staaten von Nordamerika, Düsseldorf 1970, S. 26

¹²¹ ebenda, S. 29

Rechnungslegungsstandards (Principles) entwickelt, die bis in die Gegenwart z.B. als GAAP¹²² fortgeschrieben werden.

Erst wenn die von den Unternehmen einzureichenden Unterlagen von einem Certified Public Accountant geprüft und testiert worden waren, wurden die Wertpapiere zum Handel an Wertpapierbörsen über die Staatsgrenzen hinweg zugelassen.¹²³ Dieser Verpflichtung müssen auch die ausländischen börsennotierten Unternehmen bis heute in Quartalsabstand nachkommen, wenn ihre Aktien zum Handel an amerikanischen Börsen zugelassen werden sollen. Dabei treten zum Teil erhebliche Abweichungen gegenüber den kontinentaleuropäischen Bilanzvorschriften auf, die durch einen ganzen Katalog von gemeinsamen Bilanzierungsgrundsätzen an amerikanisches Recht angepasst werden müssen.

Das amerikanische Aktienrecht selber ist in einzelstaatlichen Gesetzen geregelt, wobei von Staat zu Staat durchaus Unterschiede bestehen können.¹²⁴ Das Gesetz zur Ausgabe und zum Handel mit Wertpapieren berechnete die SEC, Formblätter für Rechnungslegung und Methoden der Bilanzierung, Gewinnermittlung, Bewertung und Buchführung für die am Wertpapierhandel teilnehmenden Unternehmen verbindlich vorzuschreiben. In diesem Sinne wurde 1940 die Regulation S-X „Form and Content of Financial Statements“ herausgegeben.¹²⁵

Der Federal Reserve Board hatte bereits 1916 das American Institute of Accountants beauftragt, einheitliche Rechnungslegungsgrundsätze¹²⁶ zu entwickeln, die 1917 veröffentlicht und in überarbeiteter Fassung 1929 als „Verification of Financial Statements“ publiziert worden waren. Seitdem sind sie ergänzt und erweitert sowie 1939 als „Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants“ und „Extension of Auditing Procedure“ veröffentlicht worden.¹²⁷

¹²² Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

¹²³ Wolfgang Lück, Die externe Rechnungslegung, S. 30

¹²⁴ Eberhard Spieth, Vergleichende Gegenüberstellung und Wertung der wichtigsten Abschlussprüfungshandlungen in der amerikanischen und der deutschen Wirtschaftsprüferarbeit, Düsseldorf 1962, S. 13; Wolfgang Lück, Die externe Rechnungslegung, S. 26

¹²⁵ ebenda, S. 30

¹²⁶ Kurt Schmaltz, Bilanz- und Betriebsanalyse in Amerika in Hinsicht auf ihre Verwertbarkeit für die deutsche Wirtschaft, Stuttgart 1927, S. 9

¹²⁷ Wolfgang Lück, Die externe Rechnungslegung, S. 31

Im Gegensatz zur Handhabung in Europa verzichteten sowohl der Gesetzgeber als auch die Berufsorganisationen in den USA auf die Veröffentlichung direkter Bilanzierungsvorschriften. Die Certified Public Accountants erschienen als die berufenste und kompetenteste Instanz, die Entwicklung der Rechnungslegung zu beobachten und gegebenenfalls Vorschläge zur Anpassung der anzuwendenden Grundsätze zu unterbreiten, wie es z.B. durch das „Restatement and Revision of Accounting Research Bulletin“ 1953 geschehen ist. Daneben übte vor allem die amerikanische Kreditwirtschaft durch Vorgaben für die Bilanzierung bei ihren Kreditschuldnern erheblichen Einfluss auf die Ausgestaltung der Rechnungslegung ihrer Kreditnehmer und damit auf Formulierung und Anwendung geeigneter Grundsätze aus.¹²⁸

Im Gegensatz zu England und Deutschland haben die USA keine handelsrechtlichen, sondern nur ertragsteuerliche Vorschriften über die Führung von Büchern und die regelmäßige Aufstellung von Jahresabschlüssen.¹²⁹ Unabhängig davon hatte jedoch die Tätigkeit der Interstate Commerce Commission (ICC) für bestimmte Geschäftszweige der „Public Utilities“ eine Fixierung gesetzlicher Rechnungslegungsvorschriften bewirkt, die eine Schematisierung und Klassifizierung der Konten dieser Geschäftszweige darstellten und die weit über die kontinentaleuropäischen Rechnungslegungsvorschriften hinausgingen. Die hiervon betroffenen Branchen waren vor allem den Bereichen Eisenbahn- und Kraftfahrzeug-Transportwesen, Telekommunikation und Versorgung mit Elektrizität, Gas und Wasser zuzurechnen.¹³⁰ Die durch die ICC initiierte öffentliche Kontrolle betraf jedoch nur solche Unternehmen, deren Aktivitäten sich seit 1887 über die eigenen Staatsgrenzen hinweg in andere Bundesstaaten erstreckten.

Zuvor hatten bereits einige Einzelstaaten – aber nur für ihr Territorium – gesetzliche Buchführungsvorschriften aufgestellt, die vor allem zunächst eine Vereinheitlichung des Rechnungswesens von Eisenbahngesellschaften, später auch von kommunalen Versorgungsunternehmen bewirken sollten.

¹²⁸ Wolfgang Lück, Die externe Rechnungslegung, S. 32

¹²⁹ Kurt Schmaltz, Bilanz- und Betriebsanalyse, S. 10

¹³⁰ Gary Previts und Barbara Merino, History, S. 115

Nach amerikanischem Verständnis ist der fundamentale Unterschied zwischen den beiden Instrumenten Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, die immer als funktionale Einheit gesehen werden, die statische Natur der stichtagsbezogenen Bilanz, während die Erfolgsrechnung die Bewegungen des ganzen Geschäftsjahres aufnimmt und damit eher dynamischen Charakter zeigt.¹³¹ Ziel der Gewinn- und Verlustrechnung nach amerikanischer Interpretation ist eine Gegenüberstellung in Kontoform, die die Konteninhalte vor irgendwelchen Verrechnungen oder Kompensationen, also brutto und unsaldiert zeigt.

Auch die Aufgabe der Gewinnermittlung kommt nach amerikanischer Auffassung der Erfolgsrechnung zu, während die Bilanz weniger dem Vermögensvergleich als vielmehr dem Nachweis der finanziellen Solvenz, der finanzwirtschaftlichen Potenz des Unternehmens dient.¹³²

Unter dem Einfluss der amerikanischen Accountants wurden im Laufe der Zeit von Banken, vom Federal Reserve Board und anderen Institutionen nur noch von Certified Public Accountants (CPA) testierte Bilanzen und Geschäftsberichte anerkannt. Darum bemühten sich die CPA um eine gleichmäßige und einheitliche Ausbildung des Rechnungswesens, die so vorbildlich und durch den Einfluss des American Institute of Accountants straff und verbindlich erscheint, dass sie gesetzliche Regelungen europäischer Art nicht benötigt, denn überall, wo CPA bei der Rechnungslegung mitwirkten, gelangten die gleichen Grundsätze zur Anwendung und diese Vereinheitlichung sichert den Einfluss des CPA dauerhaft.¹³³

Eine weitere Aufwertung erfuhr das CPA-Testat dadurch, dass die im Steuerrecht und bei Gerichtsentscheidungen gebräuchliche Formulierung „good Accounting“ identisch waren mit der Auffassung der maßgeblichen Vertreter für das Rechnungswesen, eben der CPA.¹³⁴

Neben den CPA haben die amerikanischen Wirtschaftsverbände großen Einfluss auf die Ausgestaltung des Rechnungswesens, die gleichmäßige Kontenklassifizierung und die

¹³¹ Kurt Schmaltz, Bilanz- und Betriebsanalyse S. 33 f.

¹³² ebenda, S. 36 ff.

¹³³ ebenda, S. 18

¹³⁴ „Good accounting practice is merely the practice of good accountants“, ebenda, S. 19

Kostenrechnung ausgeübt. Außer der gleichmäßigen Klassifizierung bemühten sich die Verbände vor allem um die Normalisierung des Aufbaus von Bilanz und Erfolgsrechnung sowie um die Einheitlichkeit der Methoden zur Verteilung der produktionsbedingten bzw. der verwaltungs- und vertriebsbedingten Gemeinkosten,¹³⁵ um vergleichbare Aggregationen zu schaffen.

Daneben haben sich Verbände für die Entwicklung und Aufstellung von Grundsätzen und Gliederungsprinzipien für die Zuordnung von Aufwendungen auf produktive und Hilfsbetriebe eingesetzt.

Während der Einfluss der Hochschulen auf die Rechnungslegung eher gering blieb, wurden von öffentlichen Körperschaften, hier vor allem von der ICC und der Chamber of Commerce, wesentliche Impulse geleistet.¹³⁶

Systeme betrieblicher Kostenrechnung wurden vor allem von den Eigentümern großer, oft dezentralisierter und partnerschaftlich geführter Unternehmen für eigene Zwecke entwickelt. Voraussetzung für derartige Kostenübersichten und Auswertungen waren standardisierte Rechnungsschemata und Konteninhalte in den einzelnen Buchhaltungsbereichen, deren Gleichmäßigkeit und Einhaltung durch entsprechende Vorgaben an die Buchhaltungsverantwortlichen sichergestellt wurden.

Andrew Carnegie entwickelte z.B. für sein aus damaliger Sicht hochmodernes Stahlimperium ein eigenes Informationssystem, das auf Kostenrechnungsinformationen beruhte, die direkten Kosten für Löhne und Material aus allen Unternehmensbereichen zusammenfasste und monatliche Kostenberichte lieferte, wobei das Hauptaugenmerk auf den direkten Kosten lag. Die Monatsberichte erlaubten Aufschlüsse über die Materialverbräuche, die Leistungsverbesserungen sowie die Preiskontrolle der abgesetzten Artikel und wurden für Monats- und Unternehmensvergleiche mit Wettbewerbern herangezogen. Optimierungen der Unternehmensabläufe wurden ebenso durch Kostenaufzeichnungen dokumentiert wie die Erzeugung von Kuppelprodukten und die Preisermittlung von Fertigerzeugnissen.

Bereits vor der Jahrhundertwende waren Rechentechniken zur Analyse von Unternehmen mit Massenproduktion auf wissenschaftlicher Basis – vor allem durch Arbeitszeitstudien

¹³⁵ Kurt Schmaltz, Bilanz- und Betriebsanalyse, S. 22

¹³⁶ ebenda, S. 29

– entwickelt worden. Zur Vereinfachung der Monatsrechnungen dienten auf der Basis durchschnittlicher Beschäftigung kalkulierte Standardkosten-Verrechnungssätze, so dass die wesentliche Aufgabe in der Analyse der verschiedenen Verbrauchs-Abweichungen lag.

Als ein besonders geeignetes Beispiel für die fortschrittlichen Methoden der Unternehmensrechnung aus dieser Zeit ist das im Du Pont-Konzern entwickelte und heute noch gebräuchliche Modell zur Beurteilung der Investitions-Rentabilität (ROI) anzusehen,¹³⁷ an dessen Entwicklung auch die bei Du Pont eingesetzten Accountants mitwirkten.

¹³⁷ Es handelt sich hierbei um ein Kennzahlensystem, das erstmals 1919 von Donaldson Brown, Ingenieur bei Du Pont de Nemours, entwickelt und angewandt wurde. Der ROI drückt aus, in welcher Weise in den einzelnen Jahresergebnissen das eingesetzte, investierte Kapital reproduziert wird, indem es Umsatzrendite und Kapitalumschlag als Gesamtkapitalrentabilität verbindet.

C. Aktienrechtsreformen in Deutschland

1. Die Notverordnung vom 19. September 1931

Die Gründung der Deutschen Revisions- und Treuhand AG (DRT), Berlin, einer staatlichen Treuhandgesellschaft mit zunächst ausschließlich öffentlich-rechtlichen Prüfungsaufträgen, wurde zum Jahreswechsel 1924/25 durch Umwandlung der namensgleichen DRT GmbH in eine AG vollzogen. Ihr Spezialwissen auf dem Gebiet des kaufmännischen Rechnungswesens und der behördlichen Kameralistik sicherte der DRT anfangs ihre subsidiäre Tätigkeit im Rahmen der RHO, denn der zuerst auf das Reichsschatzamt (RSM) übertragene Aktienbesitz des Reiches war nach Kriegsende dem Reichsverwertungsamt zur Verwaltung übergebenen worden, bevor er nach dessen Auflösung dem Reichsfinanzministerium (RFM) zugewiesen wurde. Dieser Aktienbesitz und die daraus erzielten Erträge unterlagen der Prüfung durch den Reichsrechnungshof (RRH).¹³⁸ Der RRH wiederum bediente sich der Mithilfe der DRT bei der Erfüllung seiner gesetzlichen, in der Reichshaushaltsordnung (RHO) festgelegten Aufgaben.

Wegen der Finanznot der öffentlichen Haushalte war es für die DRT zunächst eine ihrer vorrangigen Aufgaben, die dem Reich während des Ersten Weltkriegs durch Aktienzuteilungen als Darlehenstilgungen zugefallenen Unternehmensbeteiligungen daraufhin zu prüfen, ob die aus diesen Industriebeteiligungen vereinnahmten Erträge ordnungsgemäß festgestellt, richtig in die Einzelhaushalte eingestellt und nach Haushaltsrecht verbraucht worden waren. Eine solche Tätigkeit erforderte Kenntnisse und Erfahrungen im kaufmännischen Rechnungswesen, das allerdings die kameralistisch arbeitenden Reichsministerien nicht anwandten. In diesem Kontext bekleidete die DRT zunächst also nur eine Kontrollfunktion, die grundsätzlich vom RRH wahrzunehmen gewesen wäre und nur wegen der Spezialkenntnisse ihrer Mitarbeiter der „genehmen“

¹³⁸ Manfred Pohl, VIAG AG 1923 – 1998, Vom Staatsunternehmen zum internationalen Konzern, München und Zürich 1998, S. 19 f.; Wilhelm Adler, Die Kontrolle der öffentlichen Unternehmungen, in: Richard Behm, (Hrsg.), Öffentliche Hand und Wirtschaftsgestaltung, FS für Kurt Wiefenfeld zum 60. Geburtstag, Leipzig 1931 S. 67 f.; Walter Hofmann, Private Bank in öffentlichem Besitz, Mainz 1980, S. 14 f.

DRT übertragen worden war, so dass die DRT als eine sowohl mit der behördlichen Kameralistik als auch mit dem kaufmännischen Rechnungswesen vertraute Treuhandgesellschaft mit nahezu monopolartiger Stellung den RRH und die Preußische Oberrechnungskammer bei der Sicherung der staatseigenen Einkünfte unterstützte.¹³⁹

Während der Weimarer Republik wurden verschiedene, noch aus dem Kaiserreich stammende Initiativen für eine grundlegende Reform des geltenden Aktienrechts wieder aufgegriffen, um dem wirtschaftlichen Strukturwandel gerecht zu werden. Die bisher schon zu beobachtenden Konzentrations- und Konzernierungsbewegungen von Unternehmen nahmen bis dahin unbekannte Ausmaße an und beherrschten die Diskussion über eine Reformierung des Aktienwesens. In der deutschen Wirtschaft wurde das Großunternehmen zur dominierenden Gesellschaftsform, die der Gesamtwirtschaft ihr Gepräge gab.¹⁴⁰ Die zum Schutz vor einer vermeintlichen Überfremdung der deutschen Wirtschaft veranlassten aktienrechtlichen Modifikationen des Stimmrechts durch die Schaffung unterschiedlicher Aktiengattungen hatten zu erheblichen Verwerfungen des gesamten Aktienwesens und des Aktienbesitzes geführt.¹⁴¹ Vor allem die mit besonderem, erweitertem Stimmrecht ausgestatteten Papiere und die Maßnahmen von Vorständen zum Erwerb eigener Aktien mit den sich dadurch ergebenden Manipulationsmöglichkeiten standen in der Diskussion. Mit der Beseitigung solcher Auswüchse und anderer, im Laufe der Zeit offenbar gewordener Missstände wurden die verschiedenen Reforminitiativen begründet.

Bereits auf dem 33. Deutschen Juristentag (DJT) 1924 hatte sich in Heidelberg eine Initiative konstituiert, die eine bewusste Adaption des angloamerikanischen Aktienrechtes und damit des Board-Systems in das deutsche Recht forderte, um damit die Aufnahme weiterer, vor allem amerikanischer Kredite ohne rechtliche Komplikationen zu fördern.¹⁴² Doch bereits zum 34. DJT 1926 in Köln war eine erkennbare Normalisierung des Kapitalimports eingetreten und die Mehrheit der Befürworter solcher Anpassungsforderungen rückte von diesen Vorschlägen wieder ab, zumal nachgewiesen

¹³⁹ Reiner Quick, Gründung und frühe Entwicklung deutscher Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, VSWG 91, Band 2004, S. 296

¹⁴⁰ Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel der Zeit, Jena 2006, S. 269

¹⁴¹ Gerald Spindler, Kriegsfolgen, Konzernbildung und Machtfrage als zentrale Aspekte, S. 454 – 463, TZ 21-43,

¹⁴² Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 263, S. 287

wurde, dass vor allem die günstigen Zinserträge in Deutschland ausländische Kapitalgeber primär bei ihren Vergabeentscheidungen leiteten. Unter dem Vorsitz von Max Hachenburg veröffentlichte eine Kommission im Mai 1928 als ihr Beratungsergebnis, dass der gegenwärtige Rechtszustand unverändert beibehalten und lediglich einzelne Vorschriften ergänzt oder angepasst werden sollten.¹⁴³ Die zögerliche, reformunwillige Haltung der Kommission gegenüber dem angestrebten Reformzweck war eine Folge ihrer personellen Fehlbesetzung.¹⁴⁴

Seit Ende 1926 befasste sich ferner der „Ausschuss zur Untersuchung der Erzeugungs- und Absatzbedingungen der deutschen Wirtschaft“, der sogenannte Enquête-Ausschuss, mit den Problemen einer Aktienrechtsreform. Die hierzu erstatteten Gutachten und Protokolle der Arbeitssitzungen wurden bereits 1928 vorgelegt, der Generalbericht „Wandlungen in der aktienrechtlichen Gestaltung der Einzelunternehmungen und Konzerne“ erschien jedoch erst 1930 und enthielt auch nur Vorschläge, die hinter denen der Juristentagskommission zurückblieben. Vor allem der auch diese Kommission leitende Max Hachenburg war in seinem Gutachten zu dem Ergebnis gekommen, dass die Aktiengesellschaft im Sinne „eines Unternehmens an sich“ mit ihren Belangen über die Interessen des einzelnen Aktionärs zu stellen sei und schon aus diesem Grunde ein Mehr an Aktionärsrechten nicht erforderlich sei.¹⁴⁵ Der Bericht des Enquête-Ausschusses kam in Bezug auf den Aufsichtsrat zu dem Ergebnis, dass dessen eigentliche Aufgabe, nämlich seine gesetzliche Überwachungspflicht auszuüben, hinter eine wie auch immer ausgestaltete Verwaltungstätigkeit zurückzutreten habe.¹⁴⁶

Auch das Reichsjustizministerium (RJM) begann im November 1927 mit seinen Reformarbeiten am Aktiengesetz. Die beteiligten Abteilungen einigten sich auf die Generallinie, dass die Entwicklung der Machtverhältnisse innerhalb der Aktiengesellschaften unangetastet bleiben, jedoch der gesteigerten Macht der Verwaltungsorgane eine entsprechend gesteigerte Kontrolle und Publizität

¹⁴³ Befürwortet wurde lediglich die Entwicklung der rechtlichen Bedingungen zur Verbesserung der Eigenkapitalfinanzierung durch bedingte Kapitalerhöhungen – die Einführung des genehmigten Kapitals sahen erst die späteren Reformentwürfe von 1930 bzw. 1931 vor, Gerald Spindler, *Kriegsfolgen, Konzernbildung*, S. 471 ff.,

¹⁴⁴ Werner Schubert und Peter Hommelhoff, *Aktienrechtsreform*, S. 28 f.

¹⁴⁵ Arndt Riechers, *Das Unternehmen an sich - Die Entwicklung eines Begriffes in der Aktienrechtsdiskussion des 20. Jahrhunderts*, Tübingen 1992, S. 42 f.

¹⁴⁶ Tanja Schnorr, *Historie und Recht*, S. 52; Jan Lieder, *Der Aufsichtsrat im Wandel*, S. 291 ff.,

gegenüberstehen müsse. Einigkeit innerhalb der Ministerien herrschte auch über die Frage, ob sich die anstehenden Reformüberlegungen auf das gesamte Aktienrecht oder nur auf partielle Änderungen erstrecken sollten.

Um eine möglichst breite Zustimmung der involvierten Parteien zu erreichen, wurden vom RJM Fragebögen mit über 700 Einzelfragen entwickelt und vorzugsweise den maßgeblichen Institutionen aus Forschung und Lehre, Medien, Spitzenverbänden der Industrie und des Handels sowie den Gewerkschaften zugeleitet.¹⁴⁷ Beachtung fanden vor allem auch die Antworten des Deutschen Anwaltsvereins (DAV), die vornehmlich von solchen Juristen abgegeben wurden, die nicht der DJT-Kommission angehört hatten.

Nach Abschluss der Fragebogen-Aktion im Sommer 1930 – also bereits unter den Folgen der Weltwirtschaftskrise - veröffentlichte das RJM den unter Verantwortung der maßgeblichen Abteilungsleiter des RJM entstandenen „Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien“ (Vorentwurf). Die ebenfalls publizierten „Motive zum Gesetzentwurf“ waren auf der Grundlage des DAV-Gutachtens entstanden.

Bevor dieser Entwurf dem Kabinett zugeleitet wurde, berief das RJM eine Konferenz mit Vertretern der involvierten Ministerien und der Länder ein. Noch während die Beratungen zwischen Dezember 1929 und Mai 1931 über den Novellierungs-Entwurf stattfanden, präsentierte das RJM bereits einen überarbeiteten Entwurf, der unter Beteiligung der angesprochenen Ministerien entstanden war und auch schon die Änderungswünsche Preußens weitgehend enthielt. Auch das Reichsarbeitsministerium (RAM), das durch die Entsendungsrechte von Betriebsratsangehörigen in die Aufsichtsräte von Aktiengesellschaften im Rahmen der neugeschaffenen Arbeitnehmer-Mitbestimmung in die Beratungen einbezogen war, meldete seine Änderungswünsche an. Gleichzeitig mit diesen Aktienrechts-Reformbestrebungen wurde Deutschland von tiefgreifenden Krisen beherrscht: Die von Amerika ausgehende Wirtschaftskrise hatte Europa erreicht und mit ihr zusammen eine Krise des Arbeitsmarktes in bisher noch nicht gekanntem Ausmaß. Überlagert wurde die Wirtschaftskrise in Deutschland von politischen Krisen, die durch das unerwartet starke Stimmenergebnis der NSDAP bei den Septemberwahlen des Jahres 1930 und das Ende der parlamentarischen Kabinette

¹⁴⁷ Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 264

ausgelöst wurden. Hinzu trat ein starker Vertrauensverlust der Öffentlichkeit durch verschiedene spektakuläre Firmenzusammenbrüche wegen Bilanzfälschungen und Kreditbetrugs und in ihrer Folge Banken Krisen in einem angespannten politischen Umfeld.¹⁴⁸

Noch vor Abschluss der Beratungen forderte das Reichskabinett aus Anlass einer drohenden Bankenkrise¹⁴⁹ Mitte Juli 1931 das RJM auf, wegen akuten Handlungsbedarfs den erneut überarbeiteten Entwurf einer Verordnung über die Reform des Aktienrechts nunmehr schnellstmöglich vorzulegen.¹⁵⁰ Das Reichskanzleramt hielt es für ausgeschlossen, die gesamte erarbeitete Gesetzesvorlage des RJM durch eine Notverordnung des Reichspräsidenten in Kraft zu setzen,¹⁵¹ zumal auch das Reichskabinett sich noch keine abschließende Meinung über das gesamte Reformvorhaben gebildet hatte. Im Laufe des Monat August 1931 setzte sich jedoch der Vorschlag der Ministerialbürokratie durch, Teile des Entwurfs vorab als Partialnovelle¹⁵² in Kraft zu setzen, obwohl namhafte Kenner der prozessualen Materie und Vertreter des öffentlichen Lebens von dieser Vorgehensweise abrieten. Das Kabinett nahm die vom RJM übermittelte Vorlage an, die am 19. September 1931 als „Verordnung über Aktienrecht, Bankenaufsicht und eine Steueramnestie“ im Reichsgesetzblatt als Notverordnung veröffentlicht wurde.¹⁵³

Mit der Notverordnung war weder eine Reform des gesamten Aktienrechts verbunden noch beabsichtigt. Es handelte sich vielmehr um „...eine zeitnahe Reaktion auf die Widrigkeiten des gesamtwirtschaftlichen Umfelds, durch die das Vertrauen in- und ausländischer Geschäftspartner sowie Eigen- und Fremdkapitalgeber in die deutsche Industrie und die deutschen Großbanken wiederhergestellt und die Öffentlichkeit beschwichtigt werden sollte.“¹⁵⁴

¹⁴⁸ Sylvia Engelke und Reni Maltschew, Weltwirtschaftskrise, S. 574 ff.,

¹⁴⁹ Dieter Ziegler, Der Ordnungsrahmen - Die Bankenkrise von 1931, S. 43 – 51; Hans-Ulrich Wehler, Deutsche Gesellschaftsgeschichte, S. 261 f.; Heinrich August Winkler, Weimar 1918 – 1933, S. 416 ff.;

¹⁵⁰ Harald Reichelt, Die Institution des Aufsichtsrats, Stuttgart 1998, S. 66 f.; Sylvia Engelke und Reni Maltschew, Weltwirtschaftskrise, Aktienskandale, S. 583

¹⁵¹ Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 265

¹⁵² Harald Reichelt, Institution, S. 71

¹⁵³ RGBl. I S. 493 ff.; Sylvia Engelke/Reni Maltschew, Weltwirtschaftskrise, Aktienskandale, S. 585

¹⁵⁴ Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 328

Insoweit gelten die Notverordnungen von 1931 auch als die rechtliche Geburtsstunde der Institution „Wirtschaftsprüfer“, der jedoch erst durch die Ländervereinbarung mit der Reichsregierung über die Prüfung und öffentliche Bestellung der Wirtschaftsprüfer vom 15. Dezember 1931 - ebenfalls per Notverordnung - eine konkrete Funktion zugeordnet wurde.

Der Jahresabschluss der Aktiengesellschaften war nunmehr unter Einbeziehung von Buchführung und Geschäftsbericht durch von der Generalversammlung bestellte WP auf materielle Übereinstimmung der Rechnungslegung mit den Bilanzierungsbestimmungen zu überprüfen. Hierüber hatten die Prüfer schriftlich zu berichten und den Prüfungsbericht unmittelbar dem Aufsichtsrat zuzuleiten, der gegenüber der Generalversammlung zu dem Bericht Stellung zu nehmen hatte: „Von größter praktischer Bedeutung waren die an das Überwachungsorgan erstatteten Prüfungsberichte, mit deren Hilfe der Aufsichtsrat erstmals regelmäßig mit vorstandsunabhängigen Informationen versorgt wurde. Diese Unterlagen unterstützten den Aufsichtsrat nicht allein bei der eigenständigen Prüfung der Rechnungslegung, sondern anhand dieser Dokumente war er außerdem in der Lage, die Richtigkeit der vom Vorstand erstatteten Regelberichte zu untersuchen.“¹⁵⁵

Von dieser Erweiterung der Prüfungspflicht blieb die gesetzliche Überwachungspflicht des Aufsichtsrats unberührt. Die Prüfung durch den WP sollte es dem Aufsichtsrat erleichtern, der eigenen Prüfungspflicht nachzukommen und diese nicht etwa zu ersetzen. Die Abschlussprüfer sollten als Hilfsorgan des Aufsichtsrats tätig werden und kein neben Vorstand und Aufsichtsrat tretendes, selbständiges Gesellschaftsorgan sein.¹⁵⁶

Am 30. Juni 1932 überwies das RJM trotz der immer schwieriger werdenden politischen Lage den revidierten, zweiten Aktienrechtsentwurf des RJM zur weiteren Beratung an

¹⁵⁵ Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel S. 324 f.

¹⁵⁶ Nach heutigem Rechtsverständnis hat sich die Frage nach dem Primat der Prüfungspflicht und – berichterstattung zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer dadurch gelöst, dass die Hauptaufgabe des WP-Prüfungsberichtes in der Unterrichtung des gesellschaftsrechtlichen Kontrollorgans gesehen wird und der Aufsichtsrat autonom entscheiden kann, ob er von eigenen Prüfungen absehen oder zusätzliche Prüfungshandlungen vornehmen bzw. Auskünfte einholen will, Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, Handbuch der Rechnungslegung, dritte Auflage, Stuttgart 1990, § 312 AktG, S. 2061

den Vorläufigen Reichswirtschaftsrat (VRWR), der einen aktienrechtlichen Arbeitsausschuss unter der Leitung von Max Hachenburg einsetzte.¹⁵⁷

Zwischenzeitlich hatten sich durch die Ereignisse vom 30. Januar 1933 die politischen Verhältnisse in Deutschland grundlegend geändert. Die Arbeitsergebnisse des VRWR mit den noch nicht durch Notverordnung in Kraft gesetzten Änderungsvorschlägen wurden deshalb in einem zum Schutz der Ausschussmitglieder anonymisierten Bericht am 11. März 1933 veröffentlicht und der zwischenzeitlich ins Amt gekommenen Reichsregierung Hitler/Papen vorgelegt.

Dieser Entwurf war in den Augen der nationalsozialistisch ausgerichteten Tagespresse nicht nur ein Relikt der verflossenen liberalistisch-kapitalistischen Ära¹⁵⁸, sondern wurde auch aus völkisch-rassischen Gründen abgelehnt.¹⁵⁹ Die Überwindung des liberalistisch-kapitalistischen Wirtschaftssystems sollte vor allem durch den schlagwortartig geforderten „organischen Aufbau“ der Wirtschaft zum Ausdruck gebracht werden¹⁶⁰ und die Stelle einer bisher ergebnisorientierten Wirtschaftsführung sollte die im Parteiprogramm der NSDAP vertretene These eines dem Eigennutz vorrangigen Gemeinnutzes einnehmen.¹⁶¹ Diese Formel sollte nicht nur die Ausnutzung individueller Rechtspositionen beschränken, sondern vor allem als Richtwert für die Neuerschaffung des gesamten Wirtschaftsrechts und damit auch des Aktienrechts dienen.¹⁶²

Das Erfordernis für die DRT, den Reichsministerien genehme WPG zu sein und die haushaltsrechtlichen Voraussetzungen für die parlamentarische Kontrollen der Unternehmen der öffentlichen Hand nach den verfassungsrechtlichen demokratischen Grundsätzen der Weimarer Republik zu schaffen, trat nach der Machtergreifung der

¹⁵⁷ Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 331

¹⁵⁸ Vgl. z.B. den Beitrag von Hans Danielcik, „Deutsche Volkswirtschaft“, Völkischer Beobachter (VB) vom 11. April 1933, Münchner Ausgabe

¹⁵⁹ Werner Schubert/Peter Hommelhoff, Aktienrechtsreform, S. 67 f.

¹⁶⁰ Z.B. Wilhelm Auler, Der Umbau der Kapitalgesellschaften in organische Unternehmensformen, in: Der Wirtschaftsprüfer, 3(1934), S. 345 – 347; Gottfried Feder, Nationalsozialistische Wirtschaftsgestaltung, in: Die nationale Wirtschaft, 1/2 (1933/34), S. 117 – 120

¹⁶¹ Z.B. Julius Lehmann, Die Gestaltung des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens im Dienste der Verwirklichung der Forderung „Gemeinnutz geht vor Eigennutz“, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 4 (1935), S. 2 – 6 und 32 – 34; Paul Goetze, Das neue deutsche Unternehmen, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 4 (1935), S. 146 - 149

¹⁶² Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 336

Nationalsozialisten mehr und mehr in den Hintergrund. Denn infolge der nach dem 30. Januar 1933 einsetzenden Auflösung der staatlichen demokratischen Strukturen, des Desinteresses der Nationalsozialisten an staatswirtschaftlicher Kontrolle und Transparenz sowie der Abschirmung der miteinander konkurrierenden Institutionen des Staates und der Partei vor einer Offenlegung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse entfiel zunehmend die Geschäftsgrundlage des RRH für seine zuvor – auch mit Unterstützung der DRT – ausgeübte Prüfungstätigkeit.¹⁶³

In Deutschland führten bereits unterschiedlich vorgebildete Revisoren und vor allem von Kreditinstituten zuerst für eigene Kreditwürdigkeitsprüfungen gegründete Treuhandgesellschaften¹⁶⁴ seit geraumer Zeit freiwillige Jahresabschlussprüfungen durch. Wegen des notwendigen, föderalen Zusammenwirkens bei der Bestellung und Vereidigung von Sachverständigen durch die IHK einigten sich das Reich und die Länder über die zukünftige Auswahl und öffentliche Bestellung eines für diese komplexen Prüfungszwecke geeigneten Personenkreises bzw. über die gleichwertige Jahresabschlussprüfung durch Prüfungsgesellschaften in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft.¹⁶⁵

Zur gleichen Zeit bemühten sich in Deutschland fünf Vereinigungen von unterschiedlich vorgebildeten und examinierten Einzel-Revisoren sowie zwei Verbände von Prüfungsgesellschaften um die wegen der Weltwirtschaftskrise knapper werdenden Prüfungsaufträge. Die Regierungen der Weimarer Republik hatten mit ihren Reformvorschlägen versucht, unter dem Druck aktueller politischer und wirtschaftlicher

¹⁶³ Friedrich Klein, Die Finanzkontrolle im nationalsozialistischen Staat, in: Eckhart Schiffer und Helmut Karehnke, (Hrsg.), Verfassung, Verwaltung, Finanzkontrolle – FS für Hans Schäfer, Köln u.a. 1975, S. 210 f.

¹⁶⁴ Die älteste deutsche Treuhandgesellschaft, die Deutsche Treuhandgesellschaft, wurde am 27. März 1890 unter Mitwirkung der Deutschen Bank in Berlin gegründet, Brian Markus, Wirtschaftsprüfer, S. 5
Die Herkunft der Berufsbezeichnung Wirtschaftsprüfer ist nicht völlig geklärt: während die Berufsangehörigen die Bezeichnung Wirtschaftstreuhand favorisierten, wurde aufgrund von Bedenken benachbarter Berufsgruppen zur Vermeidung von Verwechslungen mit bürgerlich-rechtlichen, „echten“ Treuhandverhältnissen die Bezeichnung Wirtschaftsprüfer gewählt; Bernd Meisel, Geschichte, S. 182 ff.; Brian Markus, Wirtschaftsprüfer, S. 26 f.

¹⁶⁵ Durch die Novellierung des preußischen Gesetzes über Handelskammern vom 19. August 1897 war die Befugnis zur Bestellung und Vereidigung von Bücherrevisoren schon zu diesem Zeitpunkt auf die Handelskammern und damit auf die Länder übergegangen, Bernd Meisel, Geschichte, S. 96 f.; Brian Markus, Wirtschaftsprüfer, S. 24

Krisen auch für die deutschen Prüfer und Prüfungsgesellschaften ebensolche rechtlichen Rahmenbedingungen zu schaffen, die das Erreichen eines mit den anglo-amerikanischen Verhältnissen vergleichbaren Niveaus an Rechtssicherheit und damit eine international anerkannte Beauftragung bei Kreditvergabebehandlungen ermöglichen sollten.

Der aktienrechtliche Novellierungsprozess, der 1931 noch unter demokratischen Verhältnissen in Deutschland mit den Notverordnungen begonnen hatte, wurde mit der Inkraftsetzung des AktG1937 unter den Nationalsozialisten in seiner endgültigen Form abgeschlossen.

2. Die Einführung der aktienrechtlichen Jahresabschluss-Prüfung durch Wirtschaftsprüfer in Deutschland

Bereits am Ende der zwanziger und verstärkt zu Beginn der dreißiger Jahre hatten fachlich kompetente Autoren mit betriebswirtschaftlichen¹⁶⁶ und revisionspraktischen¹⁶⁷ Arbeiten zu den drängendsten Problemen des Revisions- und Treuhandwesens Stellung genommen und ihre Vorstellungen zu Fragen der formellen und materiellen Revision und vor allem der begrifflichen Klarstellung veröffentlicht. Interessanterweise traten hierbei auch Autoren in den Vordergrund, die später als WP und Vorstandsmitglieder die Facharbeit der DRT an maßgeblicher Stelle beeinflussen sollten.¹⁶⁸

Betrat der Gesetzgeber mit der Teilveröffentlichung der Arbeitsergebnisse des Vorläufigen Reichswirtschaftsrates durch das RJM in Verordnungsform ordnungspolitisches Neuland oder verfügte er bereits über einschlägige Erfahrungen für eine solche Vorgehensweise? Sollte es bei der bisher als Arbeitstitel benutzten Berufsbezeichnung „Wirtschaftstreuhänder“ für diese neue Rechtsfigur bleiben, akzeptierte das Konglomerat aus den verschiedenen Revisorenvereinigungen und

¹⁶⁶ Eugen Schmalenbach u.a., (Hrsg.), Grundriss der Betriebswirtschaftslehre, Band 10, Revisions- und Treuhandwesen, Leipzig 1928; Oskar Sillén, Internationaler Überblick über das Treuhand- und Bücherrevisionswesen, in: Walter Mahlberg u.a., (Hrsg.), Grundriss der Betriebswirtschaftslehre, Band 10, 2. Auflage, Leipzig 1930

¹⁶⁷ Wilhelm Voss, Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Stuttgart 1930; Richard Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934

¹⁶⁸ Dr. Wilhelm Voss, Wirtschaftsprüfer, Vorstandsmitglied der DRT von 1934 bis 1938; Dr. Richard Karoli, Wirtschaftsprüfer, Vorstandsmitglied der DRT von 1935 bis 1945

Treuhandgesellschaften die unter hohem Zeitdruck gefundene Lösung des Gesetzgebers und war dieser Schritt geeignet, verlorengegangenes Vertrauen der Öffentlichkeit zurückzugewinnen? Konnten überhaupt von Anfang an genügend WP für eine flächendeckende Ausführung der anspruchsvollen Aufgabe gewonnen werden? Wie lautete dann der gesetzliche Auftrag an den WP und wie wurde diese neue Rechtsfigur von der Öffentlichkeit wahrgenommen?

Die Einführung der aktienrechtlichen Pflichtprüfung in Deutschland war keineswegs der erste ordnungspolitische Eingriff des Staates in die Privatwirtschaft zur Institutionalisierung von Revisionshandlungen. Ab Mitte des 19. Jahrhunderts sorgten vermehrt Genossenschaften als Selbsthilfeorganisationen der handwerklichen und bäuerlichen Betriebe für die Beschaffung von Materialien und landwirtschaftlichen Vorprodukten – aber auch für die Bereitstellung von Krediten – sowie für den marktwirtschaftlichen Absatz der Erzeugnisse. Jedoch standen die Verantwortlichen in den Vorständen und Kontrollorganen den Problemen der ordnungsgemäßen Führung der Geschäfte und der Buchführung zumeist hilflos gegenüber.¹⁶⁹ Darum wurden sowohl zum Schutz der Öffentlichkeit als auch der rechtlich zusammengeschlossenen und verpflichteten Genossen zunächst Beratungseinrichtungen gegründet. Weil sich einerseits die Zahl der Zusammenbrüche von Genossenschaften häufte, zum anderen aber gleichzeitig ihre gesamtwirtschaftliche Bedeutung erheblich wuchs, wurden aus Kreisen der interessierten Öffentlichkeit zum Schutz der Gläubiger Forderungen nach weitergehenden Kontrollen durch staatliche bzw. kommunale Behörden laut.

Dem wollten die Protagonisten des Genossenschaftswesens zuvorkommen und gründeten 1878 zunächst freiwillige Einrichtungen zur regelmäßigen Verbandsrevision,¹⁷⁰ die jedoch aufgrund des immer stärkeren Drucks der Öffentlichkeit am 1. Mai 1889 durch ein Reichsgesetz zur obligatorischen Einrichtung wurden.¹⁷¹ Durch dieses Gesetz wurde die bisher freiwillige Prüfung zur ersten gesetzlich vorgeschriebenen, periodischen Pflichtprüfung in der deutschen Wirtschaft.¹⁷²

¹⁶⁹ Bernd Meisel, Geschichte, S. 80; Peter Beham, Das deutsche Pflichtprüfungswesen, Berlin 1940, S. 15

¹⁷⁰ ebenda, S. 16 ff.

¹⁷¹ Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vom 1. Mai 1889 idF vom 20. Mai 1898, RGBl. 1898, S. 810 – 845

¹⁷² Bernd Meisel, Geschichte, S. 83 f.

Auch die Sanierung des deutschen Bankensystems im Kontext mit der Wirtschaftskrise von 1931 war keineswegs die erste Stützungsmaßnahme des Deutschen Reiches unter der Ägide der Weimarer Republik. Bereits 1927/28 hatte die Reichsregierung im Zusammenhang mit dem drohenden Zusammenbruch der Schichau-Werke an den Standorten Elbing und Danzig – später auch noch Königsberg - mit finanziellen Hilfen eingegriffen, und die DRT zunächst mit der Analyse der Verlustursachen und der Feststellung der grundsätzlich gegebenen Zahlungsfähigkeit des Unternehmens beauftragt.¹⁷³ Die Unternehmenskrise hatte neben den wirtschaftlichen vor allem auch soziale und politische Aspekte. Zur Vermeidung der drohenden Arbeitslosigkeit mehrerer Tausend Mitarbeiter in der durch den Versailler Vertrag vom Reich abgetrennten Exklave Danzig und in einer Phase erhöhter politischer Spannungen mit Polen wurde durch kapitalmäßige Unternehmensbeteiligung des Reiches, Preußens sowie der Stadt Danzig zunächst das Weiterbestehen des Unternehmens gesichert. Außerdem wurde durch Mitwirkung der DRT die drohende Illiquidität durch Berechnung und Beschaffung des aktuellen Finanzbedarfs beseitigt und das desolatte Rechnungswesen des Unternehmens durch Einführung rationaler Kalkulationsmethoden in Verbindung mit der Ermittlung angemessener Rückstellungsbildungen bei langfristiger Fertigung modernisiert. Allerdings konnte zunächst die Unternehmensrentabilität nicht soweit verbessert werden, dass auf die Hereinnahme von Verlustaufträgen wegen Unterschreitens des kurzfristigen Betriebsminimums hätte verzichtet werden können. Die Gewinnschwelle wurde erst 1937 durch die dann übernommenen öffentlichen und militärischen Marine-, Schiffs- und Maschinenbauaufträge erreicht bzw. überschritten.

Unter dem Eindruck der Reichstagswahlen vom 14. September 1930 hatten bereits unmittelbar danach einsetzende Kreditkündigungen ausländischer Gläubiger zu umfangreichen Devisenabflüssen bei der Reichsbank geführt.¹⁷⁴ Die am 10. Juni 1931 durch Pressenotizen in englischen Zeitungen bekanntgewordenen Verluste der Nordwolle AG, die ihre prekäre Lage zunächst durch Bilanzmanipulationen zu verschleiern suchte,

¹⁷³ BArchB, R 3101/18051, 18052

¹⁷⁴ Gerd Hardach, Währungskrise 1931: Das Ende des Goldstandards in Deutschland, in: Harald Winkel, (Hrsg.), Finanz- und wirtschaftspolitische Fragen der Zwischenkriegszeit, Berlin 1973, S. 122; Harold James, The Reichsbank and Public Finance in Germany 1924 – 1933: A Study of the Politics of Economics during the Great Depression, Frankfurt am Main 1985, S. 180 – 198

brachten zuerst die Darmstädter- und Nationalbank (Danatbank) in die Gefahr der Illiquidität, in die dann auch die Dresdner Bank hineingezogen wurde.¹⁷⁵

Der gem. Notverordnung dem WP zu erteilende Prüfungsauftrag sah vor, dass er aktienrechtliche Jahresabschlüsse daraufhin zu prüfen hatte, ob die gesetzlichen Vorschriften über Gliederung, Wertansatz und Bewertung sowie die Bestimmungen der Gesellschaftssatzung eingehalten, über den Abschluss in der vorgesehenen Weise berichtet und das Prüfungsergebnis kundgemacht worden waren. Die aktienrechtliche Pflichtprüfung sollte „...entsprechend dem Willen des Gesetzgebers die Gewähr dafür bieten, dass die Buchführung und der Jahresabschluss ordnungsmäßig sind und der Jahresabschluss so klar und übersichtlich aufgestellt und im Geschäftsbericht erläutert wird, dass er den Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt (§ 260b HGB 1931).“¹⁷⁶ Der Einsatz der externen WP war allerdings zur Unterstützung des Aufsichtsrats bei der Wahrnehmung seiner Überwachungsaufgaben gedacht, nicht zu dessen Substitution.¹⁷⁷

Die Erwartungen der Öffentlichkeit, die besonders durch die aufgedeckten Bilanzskandale und Firmenzusammenbrüche beeinflusst waren, richteten sich auf qualitative Aussagen des WP über die bilanziellen Verhältnisse zur Wiederherstellung des verlorengegangenen Vertrauens, d.h. nicht auf richtige, sondern auf gute Bilanzen. Diese im Grunde bis heute nicht vollständig ausgeräumte Erwartungslücke belastete das Bild des WP in der Öffentlichkeit, der nur schwer zu vermitteln war, dass auch eine schlechte Bilanz einen Anspruch auf ein uneingeschränktes Testat begründete, wenn sie im Sinne der aktienrechtlichen und statutarischen Vorschriften richtig war.

Die eigentliche Schaffung des neuen Berufs WP bewirkten die als Anlage zur Ersten Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und eine Steueramnestie vom 15. Dezember 1931, RGBI. I, S. 760 beigefügten Grundsätze für die öffentliche Bestellung

¹⁷⁵ Bernd Meisel, Geschichte, S. 169; auf eine Gesamtdarstellung der Vorgänge um die auslösenden Faktoren der Bankenkrise im allgemeinen und die der Dresdner Bank zusammen mit der Danat-Bank im besonderen wird hier verzichtet und auf die Darstellung bei Dieter Ziegler, Der Ordnungsrahmen in: Johannes Bähr u.a., Die Dresdner Bank in der Wirtschaft des Dritten Reichs, München 2006, Band 1, S. 43 – 74 verwiesen

¹⁷⁶ Richard Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, S. 59

¹⁷⁷ Harald Reichelt, Die Institution des Aufsichtsrats, S. 68 f.

der WP in der Form der sogenannten Ländervereinbarung.¹⁷⁸ Als nach außen sichtbares Ergebnis dieser Ländervereinbarung wurde unter erheblichen rechtlichen und organisatorischen Schwierigkeiten beim Deutschen Industrie- und Handelstag eine Hauptstelle für die öffentlich bestellten WP eingerichtet, die die Grundsätze und Richtlinien für ein einheitliches Prüfungsverfahren festlegte, die eigentlichen Prüfungsveranstaltungen aber den bei den Industrie- und Handelskammern einzurichtenden Zulassungs- und Prüfungsstellen zuwies.¹⁷⁹

Die Besonderheit dieser Maßnahme war darin zu sehen, dass der neue Beruf keine Verschmelzung der vielen zersplitterten Berufsgruppen der Bücherrevisoren bzw. Treuhand- und Revisionsgesellschaften bedeutete, sondern „...mit der neuen Einrichtung die bisherige Tätigkeit des Bücherrevisors vertieft, verbessert und ausgeweitet werden soll, um den Stand qualitativ auf ein höheres und vor allen Dingen einheitliches Niveau zu bringen.“ Im Grunde genommen wollte man den hochangesehenen chartered accountant nach englischem Vorbild auch für Deutschland schaffen.¹⁸⁰

Bereits am 15. Februar 1932 wurde das in Berlin ansässige Institut für das Revisions- und Treuhandwesen in Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW) umbenannt und dadurch der Aufbau einer eigenständigen Berufsorganisation eingeleitet, in der nicht mehr die verschiedenen Berufsverbände, sondern jeder Berufsangehörige freiwilliges Mitglied werden konnte.¹⁸¹

¹⁷⁸ Die „Ländervereinbarung“ war die auf Initiative des preußischen Handelsministers mit den anderen Ländern getroffene gegenseitige Verpflichtung, die öffentliche Bestellungen von Wirtschaftsprüfern nach gemeinsamen, ländereinheitlichen Grundsätzen vorzunehmen, Otto Frielinghaus, Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Berlin 1932, S. 39; Bernd Meisel, Geschichte, S. 185 ff.

¹⁷⁹ Brian Markus, Wirtschaftsprüfer, S. 28 f.; Otto Frielinghaus, Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, S. 39 - 46

¹⁸⁰ Bernd Meisel, Geschichte, S. 181

¹⁸¹ IdW, 75 Jahre Wirtschaftsprüferim IdW – Rückblicke, S. 21 ff.

3. Das Aktiengesetz von 1937

(a) Entstehung und Regelungsinhalt des Aktiengesetzes vom 30. Januar 1937

Seine endgültige Gestalt vor dem Zweiten Weltkrieg erhielt das deutsche Aktienrecht durch die Aktienrechtsnovelle von 1937, die in wesentlichen Teilen auf die Reformansätze aus der Weimarer Zeit zurückgriff.¹⁸² „Dabei handelt es sich um die wohl wichtigste Reform des deutschen Unternehmensrechts im 20. Jahrhundert. Der Reformbedarf auf diesem Gebiet war bereits vor der Weltwirtschaftskrise offensichtlich. Eine umfassende Neuregelung kam dann aber erst nach 1933, unter dem Eindruck der Bilanzskandale während der Weltwirtschaftskrise und des Konflikts um einen ideologisch motivierten Umbau des Unternehmensrechts zustande.“ Dieser Einschätzung von Johannes Bähr ist in vollem Umfang zuzustimmen, wenn auch der Reformbeginn in Verbindung mit dem Inkrafttreten der Notverordnung vom 13. September 1931 und der kleinen Aktienrechtsreform durch die Teilnovelle von 1931 gesehen werden sollte.¹⁸³

Das RJM wartete zunächst die Ergebnisse der Reformdiskussion des Aktienrechtsausschusses der Akademie für Deutsches Recht (ADR) ab, die unter Mitwirkung namhafter Vertreter der Ministerialbürokratie der Weimarer Republik und der Wirtschaftspraxis erzielt wurden,¹⁸⁴ und legte im Sommer 1935 einen auf der Grundlage der Beratungen innerhalb der ADR unter maßgeblicher Mitwirkung von Franz Schlegelberger überarbeiteten Entwurf eines neuen Aktiengesetzes vor.¹⁸⁵ Während der ADR-Ausschussvorsitzende Wilhelm Kisskalt¹⁸⁶ den „Umbau des

¹⁸² Harald Reichelt, Institution, S. 71 ff.; Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 326

¹⁸³ Johannes Bähr, Corporate Governance, S. 61 ff.

¹⁸⁴ Staatssekretär Prof. Dr. Franz Schlegelberger und Ministerialrat Leo Quassowski waren als Vertreter des RJM, Ministerialrat Dr. Karl Schmölter bis 1934 als Vertreter des preußischen Ministeriums für Wirtschaft und Arbeit, an den Beratungen maßgeblich beteiligt, Werner Schubert, ADR 1933-45, Ausschuss für Aktienrecht, S. LX ff

¹⁸⁵ Frank Thiäner, Das Verhältnis von Aufsichtsrat und Abschlussprüfern in der rechtshistorischen Entwicklung bis 1937, Frankfurt am Main 2007, S. 164 f.

¹⁸⁶ Wilhelm Kißkalt (1873 – 1958), seit 1922 Vorstandsvorsitzender der Münchener Rückversicherung und Mitbegründer der ADR, wurde am 16. November 1933 zum Vorsitzenden des Aktienrechtsausschusses der ADR bestellt

bestehenden Aktienwesens“ zum Ziel der gemeinsamen Arbeit erklärte,¹⁸⁷ stießen die Vorschläge des ADR-Aktienrechtsausschusses bei der nationalsozialistischen Autorenschaft auf scharfe Kritik. Bemängelt wurde vor allem der Versuch, mit einem überkommenen Konzept ein Aktienrecht schaffen zu wollen, dass den neuen, nationalsozialistischen Anforderungen gerecht werden könnte. Zu begrüßen sei zwar die eindeutige Berücksichtigung des an die Stelle der bisherigen kollegialen Unternehmensverfassung der Aktiengesellschaft tretenden Führerprinzips mit der Maxime einer „Autorität des Führers (Vorstands) nach unten“ und seiner „Verantwortlichkeit nach oben“,¹⁸⁸ sowie die Einführung eines Vetorechtes des Staates bei der Wahl von Aufsichtsrats- und Vorstandsmitgliedern. Abzulehnen sei aber vor allem, dass die Vorschläge zur Überwindung der Anonymität der Entschließungen und der Geschäfte der Gesellschaft völlig unberücksichtigt geblieben seien.¹⁸⁹

Während Franz Schlegelberger in einem vor der Industrie- und Handelskammer (IHK) Hamburg gehaltenen Vortrag bereits die wesentlichen Änderungen für die neue Unternehmensverfassung vortrug, kritisierte Reichswirtschaftsminister Schacht in einer vielbeachteten Rede am 30. November 1935 vor der ADR vor allem die geplanten Maßnahmen zur Bekämpfung der Anonymität der Kapitalgesellschaft und die vorgesehene Implementierung des Führerprinzips.¹⁹⁰

Der daraufhin im Oktober 1936 nochmals revidierte Entwurf wurde nach Billigung durch die ADR aus dem HGB in ein eigenständiges Aktiengesetz überführt, am 30. Januar 1937 ausgefertigt und am 4. Februar 1937 als das neue AktG1937 im Reichsgesetzblatt verkündet.¹⁹¹ Im Ergebnis wurde – trotz erheblicher Vorbehalte gegen die zuvor vehement bekämpfte Anonymität dieser Gesellschaftsform¹⁹² – an der

¹⁸⁷ Werner Schubert, ADR 1933-45, Ausschuss für Aktienrecht, S. XXVIII

¹⁸⁸ ebenda, S. XXIX

¹⁸⁹ „Für den Nationalsozialismus bedeutet Anonymität Verantwortungslosigkeit und er kann auf Großaktionäre, die sich der Verantwortung auf diese Weise entziehen wollen, bei der Neugestaltung des deutschen Aktienrechts *wohl kaum Rücksicht nehmen*.“, (Hervorhebungen im Original), ebenda, S. XXX

¹⁹⁰ In seiner Rede vor der ADR setzte sich Schacht besonders kritisch mit dem Führerprinzip und dem für seine Implementierung notwendigen Vorhandensein von Führerpersönlichkeiten auseinander; Friedrich Klausung, Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berlin 1937, S. 26

¹⁹¹ Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 334 f.

¹⁹² Hans Heiser, Ein lahmer Aktienrechtsentwurf, in: Der praktische Betriebswirt, (1934), S. 500

Aktiengesellschaft als unverzichtbarer Rechtsform für das Wirtschaftsleben auch in nationalsozialistischer Perspektive festgehalten.¹⁹³

Als Ausdruck einer grundsätzlich geänderten Unternehmenskultur musste in diesem Zusammenhang die Ablösung des bisherigen kollegialen durch einen aus der Politik entlehnten, autokratischen Unternehmens-Führungsstils mit Hilfe des neu eingeführten §70 Abs. 1 AktG 1937 verstanden werden. Diese auch als „Führerprinzip“ bezeichnete Leitungsbefugnis beseitigte in ihrer endgültigen Form die bisherige, nach demokratisch-kollegialen Grundsätzen organisierte Unternehmensführung durch einen umfassend verantwortlichen, mit nahezu unbeschränkten Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung ausgestatteten, alleinverantwortlichen Vorstand, der im Gegenzug in den Dienst für das Unternehmen, seiner Mitarbeiter und für „Volk und Reich“ gestellt wurde.¹⁹⁴ Die Einsetzung eines derartig starken Vorstands – wobei die Bestellung eines Vorstandsvorsitzers im Gegensatz zum Aufsichtsratsvorsitz lediglich fakultativ vorgesehen war¹⁹⁵ - bedeutete die Reduzierung der Einflussphäre des Aufsichtsrats auf seine Kontrollfunktion¹⁹⁶ sowie eine Entmachtung der Hauptversammlung und damit quasi der Eigentümer¹⁹⁷. Der Aufsichtsrat sollte als Kompensation für seinen Machtverlust Kompetenzerweiterungen auf anderen Gebieten durch die ausschließliche Befugnis zur Bestellung und Überwachung des Vorstands erhalten,¹⁹⁸ zur Verbesserung seiner praktischen Arbeitsfähigkeit nach Unternehmensgröße gestaffelt sein und - abweichend von der Regelung in der Notverordnung von 1931 - bei mehr als RM 20 Mio. Grundkapital die maximale Größe von 20 Mitgliedern erreichen. Beibehalten wurde die bereits in der Notverordnung festgelegte maximale Anzahl von 20

¹⁹³ Friedrich Klausing, Gesetz über Aktiengesellschaften, S. 8 f.; Ernst Becher, Aufbau, Organisation und Umwandlung der Aktiengesellschaft nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937 unter besonderer Berücksichtigung des Problems der Anonymität und seine Überwindung in der Wirtschaft des Nationalsozialistischen Staates, Diss., Köln 1938, S. 27; Günther Pauly, Die Bekämpfung der Anonymitätsgefahren nach dem Aktiengesetz von 1937, Diss., Köln 1938, S. 4 f.

¹⁹⁴ Harald Reichelt, Institution, S. 73; Ernst Becher, Aufbau, S. 10 ff., Günther Pauly, Bekämpfung, S. 16, 19; Alfons Adam, Stellung und zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Vorstandes einer Aktiengesellschaft nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Diss., Düsseldorf 1941, S. 3f., 24 f.;

¹⁹⁵ Franz Schlegelberger, Das Leben der Aktiengesellschaft – Rede des Herrn Staatssekretär Professor Dr. Schlegelberger in der Sitzung des erweiterten Rechtsausschusses der Reichsgruppe Industrie vom 11. Februar 1937, BArchB, R 3001/20546, Blatt 61-63, S. 4

¹⁹⁶ Ernst Becher, Aufbau, S. 13 f.,

¹⁹⁷ Werner Schubert. ADR 1933-45, Ausschuss für Aktienrecht, S. XXIX; Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 343 f.;

¹⁹⁸ Harald Reichelt, Institution, S. 74

Aufsichtsratsmandaten für jedes Aufsichtsratsmitglied und das Verbot, juristische Personen in den Aufsichtsrat zu wählen.

Verblieben war beim Aufsichtsrat die Aufgabe, die Geschäftsführung zu überwachen¹⁹⁹, jedoch - wegen der erkannten Unmöglichkeit - nicht mehr in alle Zweige der Verwaltung einzugreifen, wobei das anzuwendende Maß seiner Verantwortung sich nach der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters bestimmte.

Allerdings wurde die in der Notverordnung für den Vorstand fixierte vierteljährliche Berichterstattungspflicht gegenüber dem Aufsichtsrat als nicht ausreichend angesehen und ihm in seiner Gesamtheit deshalb das Recht zugestanden, jederzeit Auskünfte verlangen zu können.²⁰⁰ Die Prüfungsberichte des Wirtschaftsprüfers und eventuelle Sonderberichte aus wichtigem Anlass waren im Interesse einer beschleunigten Information direkt an den Aufsichtsratsvorsitzenden zu richten.

Rechtlich weiterhin ungeklärt blieb unter diesen Umständen die Frage, wie sich die gesetzlichen Berichtspflichten des Aufsichtsrats und des Abschlussprüfers zueinander verhalten sollten, obwohl eine ausdrückliche Regelung des Verhältnisses von Aufsichtsrat und Pflichtprüfern durch die Notverordnung geboten gewesen wäre.²⁰¹

Der bisherige §246 Abs.3 HGB1897, der in der Vergangenheit die Möglichkeit der Beteiligung des Aufsichtsrats an der aktiven Geschäftsführung über die Satzung eröffnet hatte, war als zentrale Gefahrenquelle erkannt und eliminiert worden, indem §95 AktG 1937 nur noch feststellte, dass der Aufsichtsrat die Geschäftsführung zu überwachen habe. Der maßgebliche Erfolg des AktG1937 bestand darin, erstmals eine tragfähige Funktionstrennung und Kompetenzverteilung innerhalb der aktiengesetzlichen Organisationsverfassung festgeschrieben zu haben, die den Aufsichtsrat seiner Verwaltungsbefugnisse entkleidete und ihn auf die Überwachung der Geschäftsführung beschränkte.²⁰²

Die Verpflichtung des Aufsichtsrats, den Jahresabschluss, den Gewinnverwendungsvorschlag und den Geschäftsbericht zu prüfen und darüber der

¹⁹⁹ Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 353

²⁰⁰ ebenda, S. 387

²⁰¹ Frank Thiäner, Das Verhältnis von Aufsichtsrat, S. 164

²⁰² Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 387 ff.

Hauptversammlung zu berichten, war als besondere Überwachungsaufgabe herausgestellt.²⁰³ Insbesondere war dem Aufsichtsrat aufgegeben darüber zu berichten, in welcher Weise und in welchem Umfang er die Geschäftsführung während des Geschäftsjahres überwacht, welche Institution den Jahresabschluss und Geschäftsbericht geprüft und ob sich nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfungen wesentliche Beanstandungen ergeben hatten. Die Nicht-Erwähnung der vormaligen Pflicht, zum Bericht des Abschlussprüfers Stellung zu nehmen, schmälerte nicht etwa die Aufsichtsratspflichten, sondern betonte sie für die Rechnungslegung eher noch durch die Vereinigung der Prüfungs- und Berichtspflichten im neuen §96 AktG1937.

Über das Verhältnis von Aufsichtsrats- und Pflichtprüfung traf aber auch das AktG1937 keine ausdrückliche Regelung,²⁰⁴ so dass das seit der Notverordnung vom 19. September 1931 ungeklärte Verhältnis zwischen diesen beiden obligatorischen Prüfungen weiterhin bestehen blieb. Auch die nun sowohl gegenüber Vorstand und Aufsichtsrat bestehende Verpflichtung des Abschlussprüfers, ihnen den Prüfungsbericht vorzulegen, konnte diese Frage nicht eindeutig entscheiden, da keine Priorität bei der Ausführung der Vorlagepflicht gegeben war. Somit war nach wie vor strittig, ob die Revisoren bei der Prüfung des Jahresabschlusses als Erfüllungsgehilfen des Aufsichtsrats oder als zusätzliche, unabhängige Prüfer tätig wurden.²⁰⁵ Diese Frage ist heute dadurch entschieden, dass WP/WPG ihren Prüfungsbericht dem beauftragenden Unternehmensorgan vorzulegen haben und keine weitere Unternehmensinstanz bilden. Ihre Unabhängigkeit bezieht sich ausschließlich auf die Durchführung ihres Prüfungsauftrages.

Der Gesetzgeber wollte eine potentielle Vermischung von Geschäftsführungs- und Kontrollaufgaben grundsätzlich beseitigt sehen. Er schuf allerdings mit §95 Abs.5 Satz2 AktG1937 die gesetzliche Möglichkeit, bestimmte Geschäfte von der Zustimmung des Aufsichtsrats abhängig zu machen. Er sah von einer zur Vorstandsregelung analogen Einführung des Führerprinzips in den Aufsichtsrat ab, da sonst – entsprechend alter Gewohnheit – der Aufsichtsratsvorsitzer zum faktischen Führer der Gesellschaft hätte werden können. Die Vorschriften über die aktienrechtliche Pflichtprüfung fanden sich

²⁰³ Frank Thiäner, Das Verhältnis von Aufsichtsrat, S. 165

²⁰⁴ ebenda, S. 170 f.

²⁰⁵ ebenda, S. 96 ff.; Jan Lieder, Der Aufsichtsrat im Wandel, S. 403 ff.

nahezu unverändert gegenüber dem Wortlaut der Teilnovelle von 1931 in den §§135 bis 144 AktG1937 wieder, lediglich die vier Durchführungsverordnungen zur Aktienrechtsnovelle von 1931 waren jetzt auch in den Gesetzeswortlaut eingearbeitet. Gegenstand der Pflichtprüfung war nur noch der Jahresabschluss und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluss erläuterte (Erläuterungsbericht). Durch diese Präzisierung änderten sich auch der Inhalt des Prüfungsberichtes und der Wortlaut des Bestätigungsvermerks. Die gegenüber Gläubigern und Aktionären gesteigerte Verantwortlichkeit von Vorstand und Aufsichtsrat als Treuhänder und Verwalter fremden Kapitals schränkte das neue Aktienrecht im Gegenzug auf die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters/Aufsichtsratsmitglieds ein.

Trotz aller mäßigenden externen Einflüsse war das AktG1937 nicht frei von nationalsozialistischen Tendenzen, die sich vor allem in der geänderten verfassungsrechtlichen Stellung des Vorstands und in der beabsichtigten Einführung des Führer- und Verantwortungsprinzips durch §70 AktG1937 konkretisieren sollten.²⁰⁶ Im Wortlaut dieser Bestimmung sollte der Grundsatz des Führergedankens festgeschrieben werden, so wie er nationalsozialistischem Verständnis zugrundelag und im Gegensatz zum demokratischen Mehrheitsprinzip stand.²⁰⁷ Grundsätzlich war der Vorstand jedoch nicht zur Alleinzeichnung berechtigt.²⁰⁸

Die Neuverteilung der Kompetenzen ging zu Lasten der Hauptversammlung,²⁰⁹ denn die ihr ursprünglich zustehende freie Gestaltung der Organisation wurde durch das AktG1937 mit der zwingenden Kompetenzverteilung auf die drei Gesellschaftsorgane festgeschrieben: der Aufsichtsrat sollte die Geschäftsführung überwachen, ein Weisungsrecht in Geschäftsführungsangelegenheiten an den Vorstand stand ihm jedoch nicht mehr zu. Geblieben war ihm lediglich das Recht, den Vorstand zu bestellen und bei Geschäften von besonderer Bedeutung durch deren Genehmigung mitzuwirken.²¹⁰ Der Hauptversammlung war nur noch die Beschlussfassung über den frei verfügbaren Teil des Jahresgewinns und das Recht der Entlastung von Vorstand und Aufsichtsrat mit der

²⁰⁶ Friedrich Klausning, Gesetz über Aktiengesellschaften, S. 63 f.; Tanja Schnorr, *Historie und Recht*, S. 85

²⁰⁷ Ernst Löhr, *Die Verwaltung der Aktiengesellschaft, insbesondere unter Berücksichtigung der Durchsetzung des Führerprinzips*, Diss., Tauberbischofsheim 1940, S. 19 f.

²⁰⁸ Friedrich Klausning, Gesetz über Aktiengesellschaften, S. 64

²⁰⁹ ebenda, S. 61 f.

²¹⁰ ebenda, S. 66

damit verbundenen, nachträglichen Stellungnahme zu Maßnahmen der Geschäftsführung verblieben. Den Jahresabschluss stellte jetzt grundsätzlich der Vorstand unter zustimmender Billigung des Aufsichtsrats fest; allein über die Verteilung des ausgewiesenen Gewinns entschied noch die Hauptversammlung durch Abstimmung über den von der Verwaltung vorgelegten Gewinnverwendungsvorschlag bzw. durch Fassung eines eigenen, abweichenden Beschlusses mit möglicherweise noch höherer Risikovorsorge.²¹¹

Diese nunmehr gefundene Machtbalance war jedoch im Grunde nur noch eine Festschreibung der faktischen Rechtsverhältnisse, die die Partialnovelle von 1931 vorweggenommen hatte. Die Aktiengesellschaften mit ihrer zunehmenden wirtschaftlichen Bedeutung waren bereits vor Inkrafttreten des AktG1937 dem Einfluss einer nicht mehr überschaubaren Menge von Aktionären und dem Risiko wechselnder Mehrheiten in Fragen der Geschäftsführung entzogen und ihre Leitung in die Hände integerer und fachlich geeigneter Persönlichkeiten gelegt worden. Der Einfluss der Aktionäre wurde auf die Wahl des Aufsichtsrats reduziert. Allerdings war das Recht des Aufsichtsrats, den Vorstand zu bestellen bzw. ihn aus wichtigem Grund durch einfaches Misstrauensvotum abzuberufen, bestehen geblieben. Ursprünglich darüber hinausgehende Vorschläge zur Stärkung der Stellung des Vorstands im Sinne eines erweiterten Führerprinzips fanden keine Mehrheit.

Ganz besonders das RWM hatte durch seine Vertreter in den Sitzungsperioden des Aktienrechtsausschusses der ADR²¹² – vor allem durch grundsätzliche Stellungnahmen des damaligen Reichswirtschaftsministers Schacht²¹³ und des Ausschussmitglieds Schlegelberger²¹⁴ - dazu beigetragen, dass die bereits aus der Weimarer Zeit bestehenden Ansätze zur Aktienrechtsreform in Verbindung mit unumgänglichen Anpassungen nach nationalsozialistischem Rechtsverständnis durchgesetzt und als AktG1937 in

²¹¹ Klausning Gesetz, S. 110; Wilhelm Kiesow, Altes und neues Aktienrecht, in: WT (1937), S. 131;

²¹² Werner Schubert, ADR, S. XXVII und XXXII

²¹³ Rede des Reichswirtschaftsministers Hjalmar Schacht am 30. November 1935 vor der Vollversammlung der Akademie für Deutsches Recht, Werner Schubert, ADR, S. XXXIV ff.;

²¹⁴ Rede des Staatssekretärs Schlegelberger vor der IHK Hamburg am 15. August 1935, Werner Schubert ADR, S. XXXIII

Gesetzesform gefasst wurden. Erstmals in der deutschen Wirtschaftsgeschichte war der Aufsichtsrat ausschließlich auf seine Überwachungsfunktion festgelegt worden, ohne dass ihm durch den Gesetzgeber Geschäftsführungsbefugnisse wenigstens optional eröffnet worden wären.²¹⁵ Größere Zugeständnisse an das rechtspolitische Programm der NSDAP konnten zwar verhindert werden, ohne jedoch die unpräzisen Formulierungen der nationalsozialistischen Diktion völlig zu unterdrücken.²¹⁶

Das AktG1937 war nicht das Ergebnis offen geführter, von Sachfragen bestimmter Ausschussarbeit, sondern ein von den beteiligten Ministerien, der Akademie für Deutsches Recht und der gewerblichen Wirtschaft unter erheblichen Schwierigkeiten gefundener Kompromiss, dessen Urheberschaft, nämlich die Reformentwürfe der Weimarer Republik, trotz allem erkennbar geblieben waren.²¹⁷ Wesentlicher Gestaltungsinhalt wurde der Aspekt des Gläubigerschutzes,²¹⁸ der aufgrund der negativen Erfahrungen der Vergangenheit durch eine Verschärfung von Haftung und Verantwortung sowohl für den Vorstand als auch für den Aufsichtsrat konkretisiert wurde.²¹⁹ Vertrauensbildung beim Publikum und Vorbeugung vor einer Wiederholung der skandalösen Vorfälle zu Beginn der dreißiger Jahre sowie der grundlegende Umbau der Organisationsverfassung²²⁰ waren die Leitmotive für das Zustandekommen des nun festgeschriebenen Primats der Organzuständigkeit des Aufsichtsrats bei der Unternehmensüberwachung. Verwaltungs- und Vertretungsbefugnisse traten in den Hintergrund. Die drei Unternehmensorgane waren durch ihre neue rechtliche Basis noch nie derartig scharf voneinander getrennt und brachten eine langwährende Auseinandersetzung um den Tätigkeitsbereich des Aufsichtsrats zu einem vorläufigen Ende.²²¹

Dass weiterhin unterschiedliche Auffassungen in der Wahrnehmung der Kontrollfunktion bis heute bestehen, zeigen – trotz aller Internationalisierung des

²¹⁵ Jan Lieder, *Der Aufsichtsrat im Wandel*, S. 406; Friedrich Klausning, *Gesetz über Aktiengesellschaften*, S. 66

²¹⁶ Tanja Schnorr, *Historie und Recht*, S. 88f.

²¹⁷ Helge List, *Die geschichtliche Entwicklung*, S. 182

²¹⁸ Jeffrey Fear and Christopher Kobrak, *Diverging Paths*, S. 38 f.

²¹⁹ Harald Reichelt, *Institution*, S. 76

²²⁰ Jan Lieder, *Der Aufsichtsrat im Wandel*, S. 407

²²¹ Harald Reichelt, *Institution* S. 77

Rechnungswesens und der Kodifizierung von Grundsätzen für die Corporate-Governance – die bis in die Gegenwart reichenden Fälle von Unternehmenskrisen und –Zusammenbrüchen, Bilanzmanipulationen, Schadensersatzklagen in kaum vorstellbarer Höhe und von erneuten Diskussionen über die Effizienz der Aufsichtsratsstätigkeit.

Das Inkrafttreten des AktG1937 förderte gleichzeitig die Veröffentlichung neuer, wissenschaftlicher Forschungsansätze. Viele Arbeiten beschäftigten sich vor allem mit immer noch ungelösten, fundamentalen Rechtsproblemen der Aktiengesellschaft: der zulässigen Existenz bzw. Beibehaltung stiller Reserven in Jahresabschlüssen²²², dem Recht der Unternehmensverbindungen, insbesondere des Konzerns²²³ und der Wirtschaftsprüfung im nationalsozialistischen Staat²²⁴ auf der Basis des AktG1937.

(b) Die Auswirkung des AktG1937 auf Rechnungslegung, Bilanzinhalt und Abschlussprüfung

In der Einführung der bereits mehrfach vorgeschlagenen, obligatorischen Jahresabschlussprüfung für Aktiengesellschaften durch öffentlich bestellte WP nach deutschem Rechtsverständnis wurde die Lösung des grundlegenden Vertrauensproblems gesehen. Dabei betraf dieser Lösungsansatz nur einen Teilaspekt des gesamten Regelungsinhalts der Notverordnung vom 19. September 1931: die Lösung des schon seit langem diskutierten und vorrangig zu behandelnden Problems der Rückgewinnung wirtschaftlichen Vertrauens in die gesetz- und ordnungsmäßige Unternehmens-

²²² Z.B.: Walter le Coutre, Die bilanzmäßige Behandlung der stillen Reserven nach der Aktienrechtsnovelle vom 19. September 1931, in: Der Wirtschaftsprüfer, 8 (1932), S. 148 – 151; Gerhard Müller, Reingewinn, Rücklagen und stille Reserven der Aktiengesellschaft nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Diss., Philippsburg 1940; Gerhard Garrels, Die stillen Reserven im Jahresabschluss der Aktiengesellschaft nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Diss., Quakenbrück 1941

²²³ Georg Opitz, Konzerne, Konzernbilanzen und Pflichtrevision, in: Der Wirtschaftsprüfer, 11/12(1932), S. 215 – 218; Alfred Isaac, Unternehmensverflechtung und Bilanzrevision, in: Der Wirtschaftsprüfer, 21 (1932), S. 380 – 384; Heinrich Toeplitz, Begriff und Wesen der abhängigen Aktiengesellschaft nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Diss., Breslau 1937

²²⁴ Walter Möller, Die gegenwärtige Organisation der Wirtschaftsprüfung und ihre Entwicklungsmöglichkeiten im nationalsozialistischen Staat, Diss., Kallmünz 1936; Harry Heikens, Der Abschlussprüfer nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Diss., Emden 1938

Rechnungslegung und ihre fachkundige Prüfung hatte für eine stark verunsicherte Öffentlichkeit höchste Priorität.²²⁵

Die in diesem Zusammenhang bedeutsamste Rechtsänderung wurde die nunmehr verpflichtende Prüfung des Jahresabschlusses durch sachverständige Prüfer,²²⁶ die durch die Hauptversammlung zu wählen und durch den Vorstand zu beauftragen sein sollten. Als 1934 eine genügend große Anzahl fachlich qualifizierter und öffentlich bestellter WP zur Verfügung stand, wurde diese obligatorische Prüfungsverpflichtung auf sämtliche Aktiengesellschaften ausgedehnt.²²⁷ Die ordnungsgemäße Bestellung der Bilanzprüfer, ihre Rechte gegenüber den Organen der zu prüfenden Gesellschaften und ihre berufsspezifischen Pflichten sowie die Erweiterung der Bestellung von Bilanzprüfern und deren Prüfungsrechte und -pflichten auf die besonderen Vorgänge bei der Gesellschaftsgründung und der Berichterstattung hierüber wurden erstmals fixiert und auch bei der KommAG für entsprechend anwendbar erklärt.²²⁸ Nach intensiven Diskussionen in der ADR und Rückgriff auf die Inhalte der kleinen Aktienrechtsnovelle von 1931 bildete dieser Komplex über Rechnungslegung und Prüfung einen zentralen Regelungsbereich des neuen AktG1937.

Die dem Gesetzgeber besonders wichtige Verpflichtung des Bilanzprüfers und seiner Hilfspersonen zur Verschwiegenheit in allen Angelegenheiten, die dem Prüfer in Ausübung seines Prüfungsauftrages bzw. dem Aufsichtsratsvorsitzer und seinem Stellvertreter bei der Einsichtnahme auch in Prüfungsberichte anderer Gesellschaften bekannt geworden waren, wurden durch §318a HGB 1931 unter erhebliche Strafen gestellt.

Besondere Bedeutung erhielten die Vorschriften über die Verschwiegenheitspflichten des WP und seiner Hilfspersonen bzw. deren beabsichtigte Umkehrung in eine Anzeige- und

²²⁵ Notverordnung des Reichspräsidenten gem. Art 48 Abs. 2 Weimarer Reichsverfassung (WRV) über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19. September 1931, RGBI. I, S. 493 i.V.m. der Ländervereinbarung "Grundsätze über die Bestellung des öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers, RGBI 1931 I, S. 761-763, die die Bestellung der Wirtschaftsprüfer nach einheitlichen Grundsätzen in die Hände der Länder legte, Bernd Meisel, Geschichte, S. 184 f.; Reiner Quick, Gründung und frühe Entwicklung, S. 285

²²⁶ Paul Gerstner, Umfang der Pflichtprüfung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1 (1932), S. 270 – 274; Friedrich Velder, Umfang der Pflichtprüfung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2 (1932), S. 347 – 350;

²²⁷ Verordnung vom 16. Februar 1934 für die erstmalige Anwendung auf Geschäftsjahre, die nach dem 30. September 1933 begannen

²²⁸ Artikel X der Notverordnung vom 19. September 1931

Offenbarungspflicht durch die Frage, gegenüber wem und unter welchen Umständen diese Anzeigepflicht bestehen sollte.

In seinem Antwortschreiben vom 4. Juli 1935²²⁹ stimmte das RWM einer Einschränkung der Verschwiegenheitsverpflichtung für WP bei unmittelbar den Staat oder die Gesamtwirtschaft schädigenden strafbaren Handlungen zu, da der beauftragte WP sein Mandat letztendlich in öffentlichem Auftrag wahrnehme. Der WP habe im gegebenen Fall von Hoch- oder Landesverrat, Verschiebung lebenswichtiger Patente oder Betriebsgeheimnisse ins Ausland und schweren Devisenvergehen jedoch bei Ausführung seiner Berufsarbeit den Eindruck unangemessener „Schnüffelei“ einer polizeilichen Einrichtung zu vermeiden und zur Wahrung seiner Stellung als Vertrauensträger seine Anzeige nicht an die Staatsanwaltschaft, sondern an das RWM bzw. dessen Devisenstelle zu richten.²³⁰

Die darüber hinaus vertretene Auffassung, der WP habe quasi als Hilfsbeamter der Staatsanwaltschaft alle ihm bei seinen Prüfungen bekannt gewordenen, strafrechtlich relevanten Sachverhalte dieser Behörde - unter Missachtung des zugrundeliegenden Auftrags und des notwendigen Vertrauensverhältnisses gegenüber dem Mandanten – zur Kenntnis zu bringen, verkannte Rechtsstellung und gesetzlichen Auftrag des WP und war in dieser Form nicht haltbar, auch wenn die strafbaren Handlungen gegen das sogenannte Wohl der Volksgemeinschaft verstießen.²³¹

Die sich nun entwickelnde Kontroverse zwischen Partei und Fachministerien wurde durch eine Denkschrift über die „Offenbarungspflicht der Wirtschaftsprüfer“ ausgelöst, die aus dem Amtsbereich „Roh- und Werkstoffe“ von Wilhelm Keppler stammte und zunächst dem Rohstoff- und Devisenstab des Preußischen Staatsministeriums zuzuging.²³² Öffentlich bestellte WP sollten, wenn sie bei Ausübung ihres Amtes den begründeten Verdacht eines Verbrechens oder Vergehens durch leitende Personen des geprüften Unternehmens erhielten, davon Kenntnis geben, da der WP in viel größerem Umfang als andere freie Berufsangehörige zur Wahrung der Interessen der Allgemeinheit berufen sei

²²⁹ BArchB R 3101/17647 Blatt 233-236 mit Kopien an RJM, RIM, Wilhelm Keppler, IdW und Reichsstelle für Devisenbewirtschaftung beim RWM durch den Präsidenten des Reichsbank-Direktoriums

²³⁰ Wirtschaftstreuhand-Jahrbuch 1941, S. 24 ff.

²³¹ Albert Hupperschwiller, Der Wirtschaftsprüfer als Hilfsbeamter der Staatsanwaltschaft, in: Die nationale Wirtschaft, 1/2 (1933/34), S. 22 - 24

²³² Vermerk RJM vom 15. Juli 1936, BArchB, R 3001/20534, Blatt 39

und diese Doppelstellung gesondert auferlegte Verpflichtungen rechtfertige.²³³ Mit Schreiben vom 27. Juli 1936 lehnte das RJM derartige Pläne wegen der Zerstörung eines grundsätzlich notwendigen Vertrauensverhältnisses zwischen Prüfer und geprüftem Unternehmen und wegen Inkompatibilität mit dem geltenden Strafrecht kategorisch ab.²³⁴ Die primäre Intention der prüfungsrelevanten Notverordnungen von 1931 lag weniger in der Institutionalisierung des Bilanzprüfers als vielmehr in der Wiederherstellung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Wirtschaft und ihre Organe sowie in die hierfür erforderlichen Maßnahmen.²³⁵

Durch eine bis zum 31. Dezember 1935 befristete Übergangsregelung konnten zur Vermeidung der befürchteten Personalengpässe auch Einzelpersonen sowie Vorstandsmitglieder als gesetzliche Vertreter von Treuhand- und Revisionsgesellschaften ohne förmliche Prüfung zu Wirtschaftsprüfern bestellt werden. Voraussetzung war, dass sie durch ihre bisherige Tätigkeit und Leistungen den Nachweis der erforderlichen persönlichen und sachlichen Eignung erbrachten hatten und der Hauptstelle durch die zuständigen Zulassungs- und Prüfungsstellen zur Bestellung vorgeschlagen wurden. Gerade diese zeitlich knapp bemessene Übergangsregelung für zuvor bereits praktisch tätige, nicht-akademische Angehörige der verschiedenen Prüfervereinigungen und die scheinbar unzulässige Bevorzugung von Treuhandgesellschaften gegenüber Einzelprüfern bei der Auftragsvergabe führte zu erbitterten Auseinandersetzungen unter den Berufsangehörigen. Viele Einzelprüfer hatten sich von ihrer Zugehörigkeit zur NSDAP sowohl Vorteile bei einer vereinfachten Zulassung zum Beruf als auch bei ihrer eigenen wirtschaftlichen Absicherung durch eine bevorzugte Auftragsvergabe versprochen.

Zwei Generalthemen bestimmten im wesentlichen die aktuelle Berufsarbeit der Rechnungswesenexperten: zum einen die durch den gesetzlichen Auftrag der Partialnovelle initiierten Überlegungen zur Rechnungslegung und Bilanzierung von

²³³ Vermerk RJM vom 15. Juli 1936, BArchB, R 3001/20534, Blatt 41

²³⁴ Schreiben RJM an RWM vom 27. Juli 1936, BArchB, R 3001/20534, Blatt 47 – 50

²³⁵ Richard Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934, S. 33

Unternehmensverbindungen - hier speziell von Konzernen²³⁶ – und andererseits die generelle Frage der nach wie vor ungelösten Zulässigkeit und Behandlung von stillen Reserven im Jahresabschluss der Aktiengesellschaft.²³⁷

Durch die Partialnovelle hatte der Gesetzgeber §246 Abs.1S.2 neu ins HGB 1931 eingefügt und damit erstmals in Deutschland Konzernrecht durch Regelungen über die Verhältnisse zwischen Mutter- und Tochterunternehmen normiert.²³⁸ Ohne die Voraussetzungen für das Vorliegen von Konzernverhältnissen und die Beziehungen der involvierten Gesellschaften untereinander grundsätzlich zu klären, wurde durch §261a Abs.1 Aktiva Nr. 9 bzw. Passiva Nr. 5 der getrennte Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten der Mutter- gegenüber ihrer Tochtergesellschaft vorgeschrieben und durch die konkrete Prüfungspflicht die Darstellung der bilanziellen Auswirkungen der Unternehmensverbindungen zur rechnungsmäßigen Offenlegung der finanziellen Verflechtungen einbezogen.

Die zunehmende Tendenz zur Konzernbildung stand auch im Zusammenhang mit der Einführung der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer durch die Erzbergerschen Steuerreformen von 1920. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung galt zwar ein durch das Kriegssteuergesetz von 1916 eingeführtes Schachtelprivileg bei einer mindestens 25%igen Beteiligung. Allgemein wurde die steuerliche Doppelbelastung der Aktionäre aber als hinnehmbar empfunden, weil die Konzernunternehmen gegenüber den Einzelunternehmen Wettbewerbsvorteile besäßen. Die bei Verschmelzungen aufzudeckenden stillen Reserven führten zu steuerlichen Belastungen für die Unternehmen, die nach und nach auch international beseitigt wurden.²³⁹

Eine Ausdehnung der Abschlussprüfung auf Konzernverhältnisse folgte auch aus den §§ 262aAbs.2 i.V.m. 260aAbs.2 HGB1931 durch die explizite Einbeziehung des

²³⁶ Heinrich Friedländer, Aufgaben des Wirtschaftsprüfers bei Konzernen und Kartellen, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1 (1932), S. 11 f.; Bernhard Blau, Das neue Konzernrecht und die Pflichtrevision, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1 (1932), S. 64 – 68; Hans-Peter Danielcik, Das Konzernproblem im neuen Wirtschaftsrecht, in: Die nationale Wirtschaft, 4 (1936), S. 327 – 329; Helge List, Die geschichtliche Entwicklung, S. 167 f.

²³⁷ Zu diesen Grundsatzfragen veröffentlichte das IdW folgende Fachgutachten des Hauptfachausschusses: „Prüfung von Konzernbeziehungen im Rahmen einer Pflichtprüfung“, FG 11/1935, Der Wirtschaftstreuhänder 5 (1936), S. 19; „Zulässigkeit der Bildung von stillen Reserven in dem Bilanzposten ‚Rückstellungen‘ und ihre Auflösung“, FG 3/1937, in: Der Wirtschaftstreuhänder 6 (1937), S.362

²³⁸ Helge List, Die geschichtliche Entwicklung, S. 167

²³⁹ Gerald Spindler, Kriegsfolgen, Konzernbildung, S. 519 ff.

Geschäftsberichtes in den Prüfungsumfang, denn in diesem Geschäftsbericht hatte die Verwaltung auch über die Beziehungen zu einer abhängigen bzw. zu einer Konzerngesellschaft zu berichten. Trotz einer gegebenen gesetzlichen Grundlage unterließ es der Gesetzgeber jedoch, beim Vorliegen von Konzernverhältnissen die Aufstellung eines eigenständigen, konsolidierten Konzernabschlusses zu fordern, so dass sich das infrage stehende Konzernverhältnis lediglich indirekt aus dem Ausweis der Vermögens- und Schuldposten der einbezogenen Gesellschaften ableiten ließ.²⁴⁰

Das Problem der wirtschaftlichen Zweckmäßigkeit und gesetzlichen Behandlung der stillen Reserven der Aktiengesellschaften als Mittel bewusster Bilanz- und Dividendenpolitik war nicht erst durch die aktuellen Ansätze zur Aktienrechtsform der Dreißiger Jahre angestoßen worden, sondern stand bereits seit Jahrzehnten im Mittelpunkt aller Erörterungen über die Aktiengesellschaft und das Aktienrecht.²⁴¹ „In der vielumstrittenen Frage der stillen Reserven hat das AktG1937, in Übereinstimmung mit den Vorschlägen des Aktienrechtsausschusses an denjenigen Grundsätzen festgehalten, die u.a. von der Rechtsprechung, anerkannt und in der Partialnovelle von 1931, wenngleich nicht ausdrücklich, so doch der Sache nach, gebilligt worden waren. Die Bildung stiller Reserven war hiernach innerhalb der verhältnismäßig engen Grenzen, die aufgrund der Gliederungsvorschriften für die Bilanz und das Verrechnungsverbot für eine ganze Reihe von Aktiv- und Passivposten gezogen worden waren, nach wie vor erlaubt, soweit es sich nicht um eine willkürliche, durch die Lage der Gesellschaft nicht gerechtfertigte verdeckte Einbehaltung von Gewinnen handelte.“²⁴²

Die Bildung stiller Reserven blieb auch nach Inkrafttreten des AktG1937 im Rahmen der gesetzlich gezogenen Grenzen zulässig und wurde erst durch das Akt1965 und die darin zum Ausdruck gekommenen Bewertungsgrundsätze ausgeschlossen.

²⁴⁰ Helge List, Die geschichtliche Entwicklung, S. 167 f.; Richard Karoli, Bilanzprüfung, S. 66 ff.

²⁴¹ Richard Rosendorff, Das neue deutsche Aktienrecht, S. 192 ff.

²⁴² Friedrich Klausning, Gesetz über Aktiengesellschaften, S. 55

(c) Bewertungs- und Abschreibungsmethoden nach dem AktG1937

Bereits das preußische Allgemeine Landrecht von 1794 stellte für den Fall, dass der Gesellschaftsvertrag keinerlei Angaben enthielt, Bewertungsgrundsätze auf, die heute noch Gültigkeit haben. Falls also das Gesellschaftsstatut nichts anderes vorsah, waren die Vorräte an Materialien und Waren höchstens mit ihren Anschaffungskosten zu bewerten oder, wenn der diesen Wirtschaftsgütern beizulegende Wert ein niedriger war, dieser „gangbare“ Wert zu verwenden. Wurde der Wert der Waren durch langes Lagern vermindert oder durch Gebrauch geringer, mussten angemessene Abzüge an den Werten vorgenommen werden. Waren Forderungen wertlos geworden, so waren sie vollständig abzuschreiben bzw. als zweifelhafte Forderungen nur noch mit ihrem anteilig verminderten Wert anzusetzen.²⁴³

Der Schutzgedanke dieser Vorschriften galt nicht dem Gesichtspunkt einer Rechenschaftspflicht oder dem Schutz der Gläubiger, sondern beim Fehlen von gesellschaftsvertraglichen Regelungen sollte der Rechtsfrieden unter den Gesellschaftern gewahrt und Streitigkeiten über die Bewertung des Gesellschaftsvermögens und die Ermittlung des Jahresgewinnes vermieden werden.

Die bestehenden Bewertungsgrundsätze wurden durch eine Erweiterung des Artikel 185a HGB1897 um drei neue Vorschriften ergänzt und präzisiert. Wertpapiere und Waren mussten mit ihrem Börsen- oder Marktpreis, höchstens jedoch mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert werden; andere Vermögensgegenstände durften nur noch höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungspreisen bewertet werden. Gegenstände und Einrichtungen, die nicht zur Weiterveräußerung vorgesehen waren und daher dauerhaft dem Geschäftsbetrieb dienen sollten, waren ohne Rücksicht auf einen geringeren Wert mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungspreisen in die Bilanz einzusetzen, sofern ein der Abnutzung gleichkommender Betrag (Abschreibung) oder ein derselben entsprechender Erneuerungsfonds (Wertberichtigung) als Korrekturposten verwendet wurden.²⁴⁴

²⁴³ Ernst Geßler, Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung im Aktienrecht, in: Volkmar Muthesius, (Hrsg.), 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890 – 1965, Frankfurt am Main 1965, S. 132

²⁴⁴ ebenda, S. 135

Bewertungsobergrenze sollten jedoch höchstens die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter und der niedrigere Zeitwert aus Vorsichtsgründen ein Korrektiv nach unten sein. Die Rechnungslegungs- und Bewertungsvorschriften der Aktienrechtsnovellen ab 1884, die dann praktisch unverändert bis zur kleinen Aktienrechtsreform von 1931 galten, sollten also vorrangig die Überbewertung von Vermögensgegenständen und die Ausschüttung noch nicht realisierter Gewinne verhindern, zum Erhalt des Grundkapitals sowie zum Schutz der Gläubiger und deren Ansprüche und damit zur Absicherung des Vertrauens der Öffentlichkeit dienen. Ganz im Sinne der - später noch forcierten - Zulässigkeit stiller Reserven lag die potentielle Unterbewertung der Aktiva, denn der Zweck der Novelle von 1884 war nicht die Ermittlung des wahren Wertes eines Vermögensstandes der Gesellschaft, sondern eine im Interesse der Gläubiger vorsichtige Gewinnermittlung.²⁴⁵

Das AktG1937 veränderte nicht die Bedeutung der Rechnungslegungsvorschriften, sondern behielt die betonte Ausrichtung des Gesetzes auf den Gläubigerschutz und die Wahrung öffentlicher Interessen bei. §132 AktG1937 gestattete nicht nur die Saldierung des Materialaufwandes mit den Umsatzerlösen, sondern auch, dass die übrigen Aufwendungen mit den Umsatzerlösen verrechnet wurden und beseitigte damit auch noch den letzten Rest eines geringen Erkenntniswertes, der zuvor zumindest im Ausweis des Veredelungsertrages gelegen hatte.²⁴⁶ Zwar waren nunmehr die auf die einzelnen Posten des Anlagevermögens entfallenden Abschreibungen oder Wertberichtigungen entweder in der Bilanz gesondert aufzuführen oder im Geschäftsbericht zu vermerken, die Beibehaltung der stillen Reserven zog jedoch nicht die Nichtigkeit des Jahresabschlusses nach sich, „...denn das Ausmaß der Bildung stiller Reserven bestimmt sich nach dem angemessenen Sicherheitsbedürfnis des Betriebes.“²⁴⁷ Bis zur Neufassung des Aktienrechts durch das AktG1965 änderten sich die Bewertungsvorschriften nicht mehr.

²⁴⁵ Ernst Geßler, Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung, S. 138 ff.

²⁴⁶ ebenda, S. 150; Heinrich Horn, Altes und neues Aktienrecht – 4. Teil: Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung, in: Der Wirtschaftstreuhand, 6 (1937), S. 145 f.;

²⁴⁷ Carl Wirtz, Altes und neues Aktienrecht – 3. Teil: Bilanzbewertung und Bilanzgliederung, in: Der Wirtschaftstreuhand, 6 (1937), S. 140 – 145

D. Zwischenergebnis

Die Weltwirtschaftskrise war die entscheidende Zäsur in der Wirtschaftsgeschichte des zwanzigsten Jahrhunderts, die die bis dahin nachhaltigsten Spuren hinterließ. Während sie jedoch in England und Amerika nur Anpassungen des geltenden Rechtsrahmens bewirkte, ermöglichte sie in Deutschland überhaupt erst die Schaffung der gesellschaftsrechtlichen Grundlagen und in deren Folge die Einsetzung eines wirtschaftlichen Prüfungswesens und der hierfür erforderlichen Rahmenbedingungen, um aus dem gegebenen Fundus eine Rechtskonstruktion zu entwickeln, die den anglo-amerikanischen Vorbildern unter Berücksichtigung spezieller, deutscher Eigentümlichkeiten möglichst nahe kam.

In den transatlantischen Beziehungen waren einerseits der angloamerikanische wirtschaftliche Entwicklungsvorsprung und andererseits die dort gegebene hinreichend lange Zeit zur Ausbildung und Sammlung beruflicher Erfahrungen der im Prüfungswesen tätigen Experten entscheidend. Mit Hilfe angemessener, rechtlicher Rahmenbedingungen wurde eine von ihrem Selbstverständnis her wichtige, aber auch gut abgesicherte Berufsgruppe geschaffen, die aufgrund ihrer Leistungen fachliche Anerkennung und soziale Kompetenz beanspruchen konnte. Sie verfügte in einem monistischen Boardsystem sowohl über weite Entscheidungsspielräume als auch über die erforderliche Unabhängigkeit, um ihre Entscheidungen frei von jeglicher Rücksichtnahme zu treffen. Andererseits bestand aber durch straffe Haftungsregeln auch für die organisierten Accountants ein erhebliches Risiko, fachliche Fehler vertreten zu müssen. Nicht zuletzt durch praktische Anforderungen aus der gewerblichen Wirtschaft, aber auch durch akademische Unterstützung, entwickelten die amerikanischen Wirtschaftsprüfer auf einzelstaatlicher Plattform das betriebliche Rechnungswesen und seine Rechtsvorschriften zu einer weitgehend vereinheitlichten Rechnungslegung und einer aussagekräftigen, zukunftsbezogenen Institution, die nicht mehr vorrangig auf Vermögensbestände zu bestimmten Stichtagen fixiert war.

Die deutschen Wirtschaftsprüfer waren dagegen unter einer Verkettung krisenhafter Umstände politischer, wirtschaftlicher und sozialer Natur in ihr Amt berufen worden. Es

war ihre Aufgabe, der Kontrollinstitution Aufsichtsrat, die trotz aller zwischenzeitlichen Reformen immer noch vorzugsweise durch die Gründer-Eigentümer geprägt war, notwendige Informationen aus dem Prüfungsablauf und -ergebnis zu liefern. Damit standen die WP grundsätzlich in einer Überwachungskonkurrenz zu dem Unternehmensorgan, zu dessen Unterstützung sie eigentlich bestellt worden waren, ohne jedoch ein eigenständiges Unternehmensorgan zu sein.

Der deutsche Gesetzgeber tat sich unter den wechselnden politischen Herrschaftsverhältnissen schwer, eine zufriedenstellende Lösung dieser Antinomie zu finden und wird erst gegenwärtig durch internationale Bemühungen um eine Vereinheitlichung der Unternehmensorganisation nach anglo-amerikanischem Vorbild unterstützt.

Der von Johannes Bähr entwickelten und auch von Jeffrey Fear und Christopher Kobrak²⁴⁸ unterstützten These, die WP/WPG seien mit fortschreitender Zeit zunehmend unter nationalsozialistischen Herrschaftsanspruch und dadurch in eine Art Stellvertreterfunktion bei der Leitung und Kontrolle der Unternehmen geraten, ist zuzustimmen, insbesondere wenn man die Instrumentalisierung der aktienrechtlichen Bewertungsvorschriften durch ausschließliche Anwendung des Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzips vor dem Hintergrund des nahenden Endes des Nationalsozialismus berücksichtigt. Die immer geringere Verwertbarkeit industriellen, rüstungsgebundenen Vorratsvermögens und die gegen O gehenden, tatsächlichen Werte staatlicher Wertpapiere konterkarierten geradezu den gesetzlichen Bewertungsauftrag und sollten bis zum Schluss die gescheiterte staatliche Rüstungsfinanzierung verschleiern helfen.

Dass die amerikanische, ausschließlich auf den Zukunftserfolg des Unternehmens ausgerichtete Betrachtungsweise aber auch schnell an institutionelle Grenzen stößt, wird offensichtlich, wenn man einige Besonderheiten der amerikanischen Rechnungslegung genauer untersucht: so wird z.B. deutlich, dass die – auch von Jeffrey Fear/Christopher Kobrak vertretene - amerikanische Vorstellung von einem „true and fair view“ des Unternehmens durch die Rechnungslegung den Gläubigerschutzgedanken völlig außer Acht lässt, wenn sie die Aktivierung selbst getragener Aufwendungen zur

²⁴⁸ Jeffrey Fear und Christopher Kobrak, *Diverging Paths*, S. 43

Rekonstruktion, d.h. zur Sanierung eines Unternehmens, unter den immateriellen Wirtschaftsgütern zulässt und diese Aktiva mit sehr langer Laufzeit abgeschrieben werden dürfen. Auch die ratierte Vereinnahmung noch nicht realisierter Teilgewinne ist aus diesem Blickwinkel kritisch zu sehen, denn das Realisierungsrisiko bleibt beim derartig bilanzierenden Unternehmen und damit bei seinen Gläubigern. Letztendlich bestimmt immer der jeweilige Bilanzierungszweck die für diesen Fall anzuwendenden Bilanzierungsmethoden. Eine lediglich für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung aufgestellte Bilanz ist daher kaum als Einheitsbilanz für alle Unternehmenszwecke geeignet.

III. Von der genehmen Treuhand der Weimarer Republik zur interministeriellen Vertrauens-Prüfungsgesellschaft des NS-Staates

Bis zu ihrer Auflösung im Sommer 1923 oblag der Abteilung I (Industrieabteilung) des Reichsschatzministeriums (RSM) die Verwaltung des aus der Demobilmachung hervorgegangenen industriellen Reichsbesitzes, wobei die ehemals als „Statistisches Büro“ für Kriegsgesellschaften eingerichtete Abteilung S nunmehr die Aufgabe einer Clearingstelle zum Ausgleich der ständig wechselnden Guthaben und korrespondierenden Kreditansprüchen der einzelnen Kriegsgesellschaften erfüllte. Die Industrieunternehmen unterhielten anfänglich Geschäftsbeziehungen mit eigenen Hausbanken und demzufolge bilaterale Kreditverhältnisse bzw. Einlagen mit hoher Volatilität und zu unterschiedlichen Konditionen. Die Zusammenfassung sämtlicher Guthaben- bzw. Schuldenposition bei der Bankabteilung der Reichs-Kredit- und Kontroll-Stelle war ein Akt modernen Finanz-Managements und verbesserte zunächst den bargeldlosen Abrechnungsverkehr zwischen den Gesellschaften und den Zinssaldo erheblich, denn in konsolidierter Form unterhielt die RKG ständig eine Guthaben-Position bei der Reichsbank, ohne dass bereits von einer bankmäßigen Betätigung gesprochen werden konnte²⁴⁹. Neben der Bankabteilung existierte noch eine Revisionsabteilung, die sich mit annähernd 50 Revisoren ausschließlich auf die Ausführung staatlicher Prüfungsaufträge - ohne gesonderte Berechnung - beschränkte.

Nach der organisatorischen Trennung des Bank- vom Revisionsgeschäft entstand aus der Revisionsabteilung am 1. September 1922 mit einem Stammkapital von RM 3 Mio. zunächst die Deutsche Revisions- und Treuhand GmbH, Berlin. Das Stammkapital wurde von der Reichs-Kredit- und Kontroll-Stelle GmbH übernommen. Die DRT-GmbH wurde – nach der zum 1. Januar 1924 erforderlichen Kapitalumstellung auf 15.000 Goldmark - am 3. Januar 1925 in die namensgleiche DRT-AG mit einem Grundkapital von RM 1 Mio. umgewandelt, wobei die vormalige DRT-GmbH als Sacheinlage eingebracht wurde, da die handelsrechtlich elegantere Möglichkeit einer gesellschaftsrechtlichen Umwandlung mit Gesamtrechtsnachfolge noch nicht gegeben war.

²⁴⁹ Walter Hofmann, Private Bank in öffentlichem Besitz, S. 13

Im Zusammenhang mit den Bemühungen um dringend erforderliche Einsparungen beim Reichshaushalt²⁵⁰ entwickelte sich innerhalb des Haushaltsausschusses des Reichstags eine Diskussion über die Frage eines möglichen Abbaus des öffentlichen Verwaltungsapparates.²⁵¹ Nach Meinung verschiedener Reichstagsabgeordneter und angesichts der chronischen Finanznot der Weimarer Republik war das Reichsschatzministerium nicht mehr erforderlich, da es sich bei der Verwaltung der industriellen Unternehmen des Reiches in erster Linie um Tätigkeiten handelte, die zweckmäßigerweise der Reichsfinanzverwaltung zugeordnet werden konnten.

Da erhebliche Zweifel an der Effektivität behördlicher Verwaltung des reichseigenen Industriebesitzes geäußert wurden, suchten Reichstag und Kabinett nach einem tragfähigen Kompromiss zwischen zu starken, regulierenden Eingriffen und dem Verlust der Kontrollmöglichkeit der öffentlichen Hand. Am 31. März 1923 wurde das RSM aufgelöst und das bisher in der Industrieabteilung verwaltete Reichsvermögen - trotz erheblichen parlamentarischen Widerstandes – auf das RFM, die Konzernleitung der Industriebesitzungen des Reiches jedoch auf die zu diesem Zweck gegründete Reichsholding „Vereinigte Industrie-Unternehmungen AG (VIAG)“ übertragen, wodurch die industriellen Reichsunternehmen nun endlich die angestrebte organisatorische Gesamtheit bildeten.²⁵²

Als am 29. Mai 1923 auch die Anteile der RKG von der VIAG übernommen wurden, geriet die DRT-GmbH als Tochter der RKG dadurch zunächst in die Rechtsstellung einer mittelbaren Tochtergesellschaft der VIAG.²⁵³ Durch Umschichtung der DRT-Anteile von der RKG direkt auf die VIAG und eine entsprechende Vereinbarung zwischen RFM und RRH²⁵⁴ wurde die DRT zur direkten Tochtergesellschaft der VIAG. Die DRT-Anteile des Deutschen Reiches lagen zwar bei der VIAG, die Aktionärsrechte wurden jedoch vereinbarungsgemäß vom RMF wahrgenommen.

²⁵⁰ Herrmann Dommach, Der Reichsrechnungshof während der Amtszeit seines Präsidenten Saemisch (1922 – 1938), in: Heinz Zavelberg, (Hrsg.), Die Kontrolle der Staatsfinanzen – Geschichte und Gegenwart 1714 – 1989, FS zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, Berlin 1989, S. 66; Manfred Pohl, VIAG, S. 21 f.

²⁵¹ Manfred Pohl, VIAG, S. 25

²⁵² Manfred Pohl, VIAG, S. 28 ff.

²⁵³ Karl-Heinz Forster, Staatliche Finanzkontrolle, S. 124

²⁵⁴ Vereinbarung zwischen dem RFM und dem RRH vom 5. Juni 1925 als Ausnahmegewilligung

Das Problem der aktienrechtlichen Pflichtprüfung reichseigener Gesellschaften durch die DRT erhielt 1937 durch die Frage der Zulässigkeit der Prüfung der Reichswerke Hermann Göring – an deren Gründung die DRT als Aktionär stellvertretend mitgewirkt hatte – durch die DRT erneute Aktualität. Nach §137 Abs.2 AktG1937 wäre die DRT nicht in der Lage gewesen, bei anderen reichseigenen Aktiengesellschaften die aktienrechtliche Pflichtprüfung vorzunehmen. Auf den dringenden Wunsch des RFM und im Einvernehmen mit dem RWM wurde ihr daraufhin nach §142 Nr.2 AktG1937 durch Erlass vom 14. Dezember 1937 die Prüfung der reichseigenen und reichsbeteiligten Gesellschaften, die als „Gesellschaften von besonderer Art“ angesehen wurden, ausnahmsweise gestattet. Der Erlass stellte ausdrücklich fest: „Die Prüfung des Jahresabschlusses einer Aktiengesellschaft und einer Kommanditgesellschaft auf Aktien durch die Deutsche Revisions- und Treuhand-Aktiengesellschaft in Berlin ist nicht deshalb unzulässig, weil die zu prüfende Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss des Deutschen Reiches steht.“²⁵⁵

Besondere Bedeutung erhielt die organisatorische Anbindung der DRT, als 1938 die Frage der Prüfung der Reichswerke Hermann Göring durch die DRT zur Entscheidung anstand, denn das Vorstandsmitglied der DRT, Dr. Wilhelm Voss, war gleichzeitig stellvertretender Aufsichtsratsvorsitzer der Reichswerke AG und wurde vom Beauftragten für den Vierjahresplan vorzugsweise im Aufsichtsrat der Reichswerke als in gleicher Funktion bei der DRT gesehen.²⁵⁶ Da diese Doppelfunktion eindeutig gegen geltendes, neues Aktienrecht verstoßen hätte und in diesem Falle eine Rechtsverletzung auch durch eine Ausnahmeregelung nicht hätte geheilt werden können, verzichtete Voss trotz mehrfacher Intervention von Keppler auf die Vorstandsposition bei der DRT und übernahm neben seiner neuen Vorstandsposition bei den Reichswerken zahlreiche Aufsichtsratsmandate bei der Vielzahl von Tochtergesellschaften im Konzernkreis der Reichswerke Hermann Göring.²⁵⁷

²⁵⁵ Vermerk RJM vom 5. Mai 1938, BArchB, R 3001/20534, Blatt 269

²⁵⁶ Schreiben RJM an den Beauftragten für den Vierjahresplan, Generalfeldmarschall Hermann Göring, vom 3. Mai 1938, BArchB, R 3001/20534 Blatt 332 f.

²⁵⁷ Schreiben Keppler an RJM vom 15. Juli 1938, BArchB R 3001/20534, Blatt 411 und vom 17. August 1938, BArchB R 3001/20534, Blatt 414 sowie Schreiben RJM an Keppler vom 18. August 1938, BArchB,

Die entscheidenden Jahre, in denen sich in der Weimarer Republik die Neugestaltung des Kontrollwesens der öffentlichen Unternehmungen durch Übergang der klassischen Rechnungsprüfung zur modernen Finanzkontrolle vollzog, waren die Jahre zwischen 1920 und 1925.²⁵⁸ In diesem Sinne stand die Gründung der „Vereinigte Industrie-Unternehmungen Aktiengesellschaft (VIAG)“ am 7. März 1923 im Kontext eines Entwicklungsprozesses, den Edgar Landauer anhand ausgewählter Beispiele aus privatwirtschaftlichen Organisationsformen der modernen öffentlichen Unternehmung darin sah, dass derartige politische Gemeinwesen wirtschaftliche Funktionen erfüllen, ohne die Abläufe einer grundsätzlich privatkapitalistischen Wirtschaft zu beeinträchtigen.²⁵⁹

Die Sondervorschriften der §§110 bis 117 der neugeschaffenen RHO betrafen Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit²⁶⁰ und die Übertragung ihrer Prüfungsberechtigung auf eine kaufmännisch eingerichtete Treuhandgesellschaft. Aufgabe des RRH war lediglich, die Betätigung des Reichs als Aktionär oder Gesellschafter anhand bestimmter Unterlagen zu prüfen, nicht dagegen die Jahresabschlüsse der reichseigenen bzw. reichsmehrheitlichen Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit. Denn die wurden im Einvernehmen des Präsidenten des RRH mit dem zuständigen Fachminister durch eine gem. §48 Abs.2 RHO dem jeweiligen Fachminister „genehme“ Treuhandgesellschaft geprüft.²⁶¹ Ab dem 1. September 1922 prüfte gemäß §110 RHO zunächst die DRT-GmbH, später die DRT-AG nach kaufmännischen Grundsätzen die Jahresabschlüsse der Gesellschaften, die aus den Kriegsgesellschaften des 1. Weltkriegs zur Rohstoff- und Energieversorgung hervorgegangen waren und an denen das Reich als Aktionär bzw. Mehrheitsgesellschafter beteiligt war.

R 3001/20534, Blatt 412; August Meyer, Das Syndikat – Reichswerke „Hermann Göring“, Braunschweig 1986, S. 83

²⁵⁸ Karl-Heinz Forster, Staatliche Finanzkontrolle, S. 121; Hermann Dommach, Der Reichsrechnungshof, S. 66 f.

²⁵⁹ Edgar Landauer, Kapitalistischer Geist in öffentlichen Unternehmungen, in: Schmollers Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reiche, 54. Jahrgang 1930, S. 518 ff.

²⁶⁰ Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit sind Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditgesellschaften auf Aktien und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

²⁶¹ Karl-Heinz Forster, Staatliche Finanzkontrolle, S. 119

Gegenstand der Prüfung von Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit durch den RRH wurde nunmehr lediglich die Kontrolle der Unternehmensverwaltung. Zu diesem Zweck konnte der RRH Unterlagen dieser Verwaltung – insbesondere die Protokolle der Aufsichtsratssitzungen und Gesellschafterversammlungen – anfordern einschließlich der internen Korrespondenz und gemäß §112 RHO der Prüfungsberichte der „genehmen“ Treuhandgesellschaft.²⁶² Die DRT beschränkte ihre Prüfungsmandate zunächst auf den Unternehmenskreis, der auch bisher schon von der Revisionsabteilung des RSM geprüft worden war unter Anwendung derselben Prüfungsgrundsätze, die auch bei anderen Treuhandgesellschaften Anwendung fanden.²⁶³

Der Mandantenkreis der DRT erweiterte sich kontinuierlich, als nach Einbringung der DRT-Gesellschaftsanteile in die VIAG neben Angehörigen der Ministerien auch Vertreter der Privatwirtschaft und Wissenschaft in den Aufsichtsrat der DRT berufen wurden, wodurch Tätigkeit und Reputation der Gesellschaft eine deutliche Aufwertung erfuhren.²⁶⁴

Ein Problem besonderer Art ergab sich dadurch, dass nach dem Wortlaut des §110 RHO die Prüfung auf solche Unternehmen mit eigener Rechtspersönlichkeit beschränkt war, an denen das Reich möglichst als Alleinaktionär, wenigstens aber als Mehrheitsgesellschafter mit beherrschendem Einfluss beteiligt war. Damit war zwar grundsätzlich die Prüfung der VIAG selbst zulässig, nicht jedoch die der unter ihrer Leitung zusammengefassten, früheren direkten Beteiligungen des Reiches.²⁶⁵

Bereits am 5. Januar 1925 hatten sich zu diesem Zweck das RFM und der RRH dahingehend verständigt, dass der RRH bei uneingeschränkter Wahrung der rechtlichen Selbständigkeit der VIAG in der Lage sein sollte, „...die kaufmännische Gesamtentwicklung der Unternehmen“ – d.h. der Untergesellschaften der VIAG (Anmerkung des Verf.) – „zu verfolgen, um ausreichende Unterlagen für die Prüfung zu erlangen, ob die Betätigung des Reiches als Aktionär oder Gesellschafter etwa Anlass zu Beanstandungen nach Maßgabe der RHO gibt“.²⁶⁶ Vereinbart wurde ausdrücklich eine Prüfungspflicht durch die DRT, der die VIAG-Untergesellschaften unterliegen sollten

²⁶²Karl-Heinz Forster, Staatliche Finanzkontrolle, S. 118

²⁶³ ebenda, S. 122

²⁶⁴ Wilhelm Adler, Kontrolle der öffentlichen Unternehmungen, S. 73

²⁶⁵ Karl-Heinz Forster, Staatliche Finanzkontrolle, S. 125

²⁶⁶ Wilhelm Adler, Kontrolle der öffentlichen Unternehmungen, S. 79 f.;

und dass die daraus entstehenden Prüfungsberichte einem vom Aufsichtsrat der VIAG einzurichtenden Prüfungsausschuss vorzulegen waren.

Durch die Erweiterung der Prüfungspflicht auf die VIAG-Untergesellschaften erklärten sowohl das RFM als auch der RRH die DRT implizit zur „genehmen Prüfungsgesellschaft“ und bedienten sich vorzugsweise ihrer Dienste, wodurch die DRT in eine monopolartige, unmittelbare Beziehung zu ihren Auftraggebern trat.²⁶⁷ Die Prüfung des VIAG-Abschlusses selbst wurde jedoch einer anderen Treuhandgesellschaft übertragen, so dass nicht etwa die Tochter- die Muttergesellschaft prüfte. Auch die Prüfung des DRT-Einzelabschlusses wurde von einem anderen unabhängigen WP übernommen.

Die Zulässigkeit der Prüfung der VIAG-Untergesellschaften durch die DRT war zunächst umstritten. Die DRT beschränkte ihre Prüfungstätigkeit daher - ab dem 3. Januar 1925 in der Rechtsform der Aktiengesellschaft - auf die kaufmännische Rechnungslegung der Reichsunternehmen, deren Aktien und Geschäftsanteile überwiegend als Rückzahlung für früher hingeebene Reichskredite in Reichsbesitz gelangt und die aus der Abwicklungsmasse der Kriegsgesellschaften – jetzt aber mit friedensmäßiger Ausrichtung ihres Produktionsprogramms – hervorgegangen waren.²⁶⁸ Die Prüfungstätigkeit der DRT lag somit außerhalb der vom RRH vorzunehmenden haushaltsrechtlichen Prüfungen und war aus Sicht und im Verhältnis zum RRH eher subsidiärer Natur²⁶⁹, denn die von der DRT erstellten Prüfungsberichte dienten dem RRH zunächst lediglich als Arbeitsunterlagen für dessen eigene Prüfungen und die Abfassung von Prüfungsbemerkungen für den Haushaltsausschuss des Reichstags. Diesen Bemerkungen wurde eine höhere Bedeutung als der Prüfung eines Jahresabschlusses nach kaufmännischen Grundsätzen und dem danach erstellten Prüfungsbericht der DRT zugebilligt. Organisatorisch waren die VIAG-Unternehmen Töchter einer staatlichen Holdinggesellschaft, die außerdem die Geschäftsanteile der Reichs-Kredit-GmbH und auch die Aktien der Deutsche Revisions- und Treuhand-GmbH hielt.

²⁶⁷ Wilhelm Adler, Kontrolle der öffentlichen Unternehmungen, S. 72 f.

²⁶⁸ Friedrich Saemisch, Die Beteiligung des Reiches an öffentlichen wirtschaftlichen Unternehmungen, in: Zeitschrift für ausländisches und öffentliches Recht und Völkerrecht, Band I, Teil I Abhandlungen, S. 435

²⁶⁹ Friedrich Saemisch, Die Kontrolle der staatlichen Finanzwirtschaft, Berlin 1931, S. 67

Das Einrücken der DRT in die Position der genehmen Treuhandgesellschaft und die Vereinbarung zwischen RRH und RFM hatte auch personalpolitische Konsequenzen: einerseits wurde der Vorstand der DRT um zwei – zunächst stellvertretende – Vorstandsmitglieder erweitert, andererseits wurde der Mitarbeiterstab des RRH – wie bereits erwähnt - durch zwei kaufmännische Sachverständige aufgestockt. Als Sachverständige fungierten jeweils zwei ordentliche Vorstandsmitglieder der DRT.²⁷⁰ Ergänzt wurde diese Maßnahme durch die Entsendung von zwei Mitgliedern des RRH in den Aufsichtsrat der DRT. Um eine möglichst dauerhafte und vertrauensvolle Verbindung zwischen dem RRH und der DRT festzuschreiben wurde der RRH-Präsident satzungsgemäß gleichzeitig zum Vorsitz der DRT-Aufsichtsrates bestellt, so dass ab dem 2. Juli 1925 Staatsminister a.D. Friedrich Saemisch in Personalunion sowohl als Chefpräsident des RRH - und ab 1927 auch der Preußischen Oberrechnungskammer – und gleichzeitig als Aufsichtsratsvorsitzer der DRT fungierte.²⁷¹ Ab 1933 kam es zu einer Doppelbesetzung des Aufsichtsratsvorsitzes: neben Saemisch war für das Geschäftsjahr 1933 SS-Gruppenführer Legationsrat Reiner, Chef des Ministeramts bei der Obersten SA-Führung, ebenfalls zum Aufsichtsratsvorsitzer bestellt.²⁷² Ab 1934 und über das Ausscheiden von Saemisch aus Altersgründen am 2. November 1938 hinaus übernahm der Beauftragte des Führers und Reichskanzlers für Wirtschaftsfragen, Wilhelm Keppler, diese Position des anderen Vorsitzers - neben Saemisch - im Aufsichtsrat und hielt sie bis 1942 inne.²⁷³ Ab 1943 bis zur Abwahl des gesamten Aufsichtsrats der DRT im August 1945²⁷⁴ war dann wieder der Präsident des RRH und Chefpräsident der Preußischen Oberrechnungskammer alleiniger Aufsichtsratsvorsitzer.²⁷⁵

Am Beginn ihrer Geschäftstätigkeit in den Jahren unmittelbar nach 1925 stand für die DRT somit das maßgebliche Attribut „einer genehmen Treuhandgesellschaft,“ die den Teilbereich der Jahresabschlussprüfungen von reichseigenen oder zumindest reichsmehrheitlich kontrollierten Unternehmen nach kaufmännischen Grundsätzen

²⁷⁰ Wilhelm Adler, Kontrolle der öffentlichen Unternehmungen, S. 70

²⁷¹ Karl-Heinz Forster, Staatliche Finanzkontrolle, S. 127 f.

²⁷² DRT, Geschäftsbericht der DRT für 1933

²⁷³ DRT, Geschäftsbericht der DRT für 1934

²⁷⁴ DRT, Geschäftsbericht der DRT für Jahre 1944 bis 1946

²⁷⁵ DRT, Geschäftsbericht der DRT für 1943

bearbeitete und dem RRH durch die Beistellung der Prüfungsberichte die für die haushaltsrechtlichen Prüfungen gemäß RHO erforderlichen Arbeitsunterlagen lieferte.

Die DRT übernahm aber auch Prüfungsaufträge für andere, nicht-staatliche Unternehmen und wurde z.B. 1925 mit der Prüfung der 22 Werke der Preußischen Bergwerks- und Hütten AG (Preussag) beauftragt.²⁷⁶ Die erfolgreiche Zusammenarbeit und die persönlichen Verbindungen über den Aufsichtsratsvorsitzer zur Preußischen Oberrechnungskammer ebneten den Weg zu einer Beteiligung Preußens mit 30% am Aktienkapital der DRT²⁷⁷ und dadurch zu einer ebenfalls monopolartigen Stellung der DRT gegenüber dem Preußischen Staatsministerium und den Gesellschaften, deren Kapital sich mehrheitlich in preußischem Staatsbesitz befand. Die Vereinbarungen mit Preußen waren in ihrer formalen und inhaltlichen Ausgestaltung identisch mit denen gegenüber dem Reich, so dass sich auch die Prüfungsrichtlinien und -maßnahmen bei den privatwirtschaftlich organisierten öffentlichen Unternehmen dieser beiden Gebietskörperschaften inhaltlich entsprachen.

Gegenstand des Unternehmens der DRT war gemäß § 2 der letzten veröffentlichten und notariell beglaubigten Gesellschaftssatzung vom 19. August 1941²⁷⁸:

- die Übernahme und Durchführung von Revisions- und Überwachungsaufträgen jeglicher Art
- die Übernahme von Arbeiten, die mit der Organisation, Reorganisation oder Liquidation kaufmännischer Unternehmungen oder anderer Einrichtungen zusammenhängen
- die Übernahme der Tätigkeit eines Pfandhalters oder Treuhänders
- die Vertretung von Besitzern von Wertpapieren in Hauptversammlungen oder Vertretungen im Sinne des Reichsgesetzes vom 4. Dezember 1899, die gemeinsamen Rechte der Besitzer von Schuldverschreibungen betreffend
- die Übernahme von Aktienregistrierungen oder Umschreibungen für Gesellschaften jeglicher Art

²⁷⁶ „Neben dem steigenden Vertrauen, welches uns namentlich die Privatwirtschaft und das Reich entgegenbrachten, hat sich der Kreis unserer Auftraggeber durch Hinzutritt der wirtschaftlichen Unternehmungen einzelner Länder, insbesondere Preußens, erweitert. Vielfach wurden wir bei der Durchführung wirtschaftlicher Sondermaßnahmen auch gemeinsam von Reich und Ländern zur Mitwirkung herangezogen, so z.B. als ausführendes Organ des Interministeriellen Ausschusses für die von Reich und Ländern übernommene Garantie auf den bekannten 300-Millionen-Kredit für die Ausfuhr nach Russland. Hierfür richteten wir die Garantieabteilung ein, die – nach kaufmännischen Grundsätzen aufgezogen – schnell und reibungslos arbeitet.“, DRT, Geschäftsbericht der DRT für 1926

²⁷⁷ Karl-Heinz Forster, Staatliche Finanzkontrolle, S. 130

²⁷⁸ BArchB, R 8135/5904

- die Übernahme des Amtes als Verwalter von beweglichen und unbeweglichen Vermögen auf Grund besonderer Verträge.

Am Ende des hier gewählten Betrachtungszeitraumes 1925-1945 hatte sich die Aufgabenzuweisung an die DRT – auch hinsichtlich der satzungsgemäßen Fassung – nicht nur grundlegend geändert und um ein Vielfaches erweitert, sondern auch durch hohe und bevorzugte Akzeptanz der DRT bei der kompetenten Lösung einer Vielzahl betriebswirtschaftlicher Problemstellungen sowohl in rüstungswirtschaftlich wichtigen Unternehmen als auch innerhalb involvierter Reichsministerien und Parteiorganisationen konkretisiert.²⁷⁹ Am Ende des unternehmensgeschichtlichen Entwicklungsprozesses der DRT stand durch die außerordentlichen Aufsichtsratswahlen vom 3. November 1944 eine Zäsur, die das DRT-Unternehmenswachstum als Folge der politischen und militärischen Auseinandersetzungen zu einem vorläufigen Abschluss brachte und eine vergleichende Gegenüberstellung der Tätigkeitsspektren seit Gründung der DRT sinnvoll erscheinen lässt.

Im Herbst 1944 wurden u.a. wegen des Ausscheidens des Staatssekretärs im RWM Walter Landfried aus dem Aufsichtsrat der DRT Zuwahlen für dieses Gremium erforderlich. Als Nachfolger und ordentliches Aufsichtsratsmitglied wurde der SS-Brigadeführer Otto Ohlendorf – gleichzeitig Ministerialdirektor im RWM – vorgeschlagen, da das RWM auf einem ständigen Sitz im Aufsichtsrat der DRT großen Wert legte und diese Position adäquat besetzt sehen wollte.²⁸⁰

Zur Information des künftigen Aufsichtsratsmitgliedes, das anlässlich der gemeinsamen außerordentlichen Hauptversammlung mit anschließender Aufsichtsratssitzung am 3. November 1944 gewählt werden sollte,²⁸¹ erstellte die DRT ein Dossier²⁸² über sich selbst und über ihre Entwicklung als WPG sowie über ihre Organe und

²⁷⁹ Herrmann Dommach, Von Potsdam nach Frankfurt- Der Reichsrechnungshof im NS-Staat und die Neuordnung der staatlichen Finanzkontrolle im demokratischen Nachkriegsdeutschland, Berlin 1988, Opladen 1993, S. 82; ders., Wie ein „Veilchen im Verborgenen“ – Der Rechnungshof des Deutschen Reiches im Zweiten Weltkrieg, in: Theo Pirker, (Hrsg.), Rechnungshöfe als Gegenstand zeitgeschichtlicher Forschung – Entwicklung und Bedeutung der Rechnungshöfe im 20. Jahrhundert, Berlin 1987, S. 56 f.;

²⁸⁰ Schreiben RWM an Vorstand und Aufsichtsrat der DRT vom 2. August 1944, BArchB R 3101/17697, Blatt 21

²⁸¹ Tagesordnung vom 23. Oktober 1944, BArchB, R 3101/17697, Blatt 24

²⁸² Bericht über die Entstehung, die derzeitige Lage und die Aufgaben der Deutschen Revisions- und Treuhand-Aktiengesellschaft, Berlin W8, Jägerstr. 10/11, BArchB, R 3101/17697, Blatt 2-8

Eigentumsverhältnisse, Tochtergesellschaften und vor allem über die ihr übertragenen Aufgaben im Prüfungs- und Treuhandbereich. Einleitend wurden die Ursprünge der Gesellschaft unter der Ägide des RRH-Präsidenten, Minister a.D. Friedrich Saemisch, und das sich aus den Bestimmungen der §§48 und 110a ergebende de-facto-Prüfungsmonopol der DRT für den öffentlich-rechtlichen Unternehmensbereich umrissen. Besondere Erwähnung fanden die erhebliche Ausweitung der Arbeitsgebiete der Gesellschaft seit 1933 und persönliche Aspekte bei der Besetzung von Aufsichtsratspositionen: „Der politische Umbruch brachte die Vertretungen maßgeblicher Parteistellen im Aufsichtsrat. Staatssekretär Keppler trat auf Anweisung des Führers in den Aufsichtsrat ein, um die Gesellschaft personell und ihrem Wesen nach so umzugestalten, dass sie das Vertrauen des nationalsozialistischen Staates und der Partei hat, um für besonders wichtige Aufgaben eingesetzt zu werden.[...] Das Prüfungsgeschäft fand durch die umfangreiche Tätigkeit des Reichs auf wirtschaftlichem Gebiet, vor allem durch den Vierjahresplan und durch öffentliche Finanzierungsmaßnahmen, eine erhebliche Erweiterung. Es kamen insbesondere die Prüfungen der gesamten Luftfahrtbetriebe nach den Richtlinien des RLM hinzu sowie die Prüfungstätigkeit im Bereiche des Heereswaffenamtes. Auch auf dem privaten Sektor hat die Gesellschaft auf Grund ihres allgemeinen Ansehens und ihrer Leistungen ein umfangreiches Prüfungsgeschäft entwickelt, das jedoch im Kriege wegen der Bevorzugung anderer ausgesprochen kriegswichtiger Aufgaben im öffentlichen Sektor zurückgegangen sein mag.[...] Die Vertretung der verschiedenen Ministerien im Aufsichtsrat der Gesellschaft wird damit begründet, dass die Gesellschaft für alle Ministerien tätig ist und gewissermaßen als interministerielle Vertrauens-Gesellschaft angesehen werden muss. Das gewährt ihr eine Unabhängigkeit von einseitigen Ressortwünschen.“²⁸³

Neben den innerdeutschen Geschäftsstellen der DRT wurde auf die Tochtergesellschaften Treuhandgesellschaft für kommunale Unternehmungen AG, Berlin, Ostdeutsche Wirtschaftsprüfungs- und Treuhand-Aktiengesellschaft, Danzig, Revisions- und Organisations-GmbH, Prag (Retog) sowie die Reichsprüfungsgesellschaft für die besetzten Ostgebiete mbH, Berlin, verwiesen. Vor allem die Reichsprüfungsgesellschaft,

²⁸³ Bericht über die Entstehung, BArchB, R 3101/17697, Blatt 2 f.

auf Veranlassung der Ministerien und zur Lenkung des Berufseinsatzes in den besetzten Ostgebieten gebildet, war mit dem ausschließlichen Recht zur Prüfung aller Betriebe des sogenannten wirtschaftlichen Sondervermögens einschließlich der treuhänderisch geführten Betriebe ausgestattet worden.²⁸⁴ Zur Illustration der Bedeutung der Reichsprüfungsgesellschaft wurde auf einen Vergleich der Gewinn- und Verlustrechnung, Position Löhne und Gehälter verwiesen: während die Reichsprüfungsgesellschaft hier einen Aufwand von ca. RM 4,7 Mio. auswies, zeigten andere Groß-Treuhand-Gesellschaften nur ein Drittel dieses Betrages.²⁸⁵

Das Dossier ging – neben der Darstellung der übernommenen Prüfungsaufgaben - vor allem auf das umfangreiche Treuhandgeschäft der DRT ein, das sich aus der engen Beziehung zu verschiedenen Reichsressorts, besonders zum RWM, und die darauf begründete Spezialerfahrung in der Auftragsabwicklung nahezu zwangsläufig ergab.²⁸⁶

Explizit erwähnt wurden folgende größere Arbeitsgebiete:

a) Prüfungsaufgaben

- Prüfung der staatseigenen Unternehmungen, Betriebe und Konzerne (insbesondere auf Grund des §48 der RHO) und der Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand
- Prüfung der vom Reich finanzierten und subventionierten Betriebe (§45c der RHO) und sonstige durch Kredite des Reiches finanzierte Unternehmen
- Prüfungen von Großbanken und größeren Bankinstituten
- Prüfung von Rüstungsbetrieben, die nach der Machtübernahme der Treuarbeit in zunehmendem Maße übertragen wurden wie: Prüfungen der Unternehmen der Luftfahrtindustrie auf Veranlassung und im Auftrage des RLM und in enger Zusammenarbeit mit diesem, der heereigenen Rüstungsbetriebe im Auftrage der Verwertungsgesellschaft für Montanindustrie in Zusammenarbeit mit dem OKH, der sonstigen Rüstungsbetriebe wie z.B. Reichswerke Hermann Göring, Waffenunion Skoda, Waffenwerke Brünn
- Prüfung von großen Privatunternehmen mit rüstungswirtschaftlichem Charakter
- Prüfungsaufgaben in den eingegliederten und in den besetzten Gebieten
- Sonstige Prüfungen bei rein privaten Unternehmen

²⁸⁴ Bericht über die Entstehung, BArchB, R 3101/17697, Blatt 4

²⁸⁵ ebenda, Blatt 3

²⁸⁶ ebenda, Blatt 6 ff.

b) Treuhandaufgaben (sämtliche Hervorhebungen im Original):

„Das umfangreiche Treuhandgeschäft der Treuarbeit steht in besonders enger Beziehung zu den Reichsressorts, insbesondere zum RWM, in deren unmittelbarem Auftrage die Aufgaben durchgeführt werden. Es gründet sich auf eine in jahrelanger Arbeit aufgebaute Spezialerfahrung.“

Im Einzelnen handelte es sich um folgende Tätigkeiten:

- Gewährung von Ausfallbürgschaften (Garantien) für Rechnung der zuständigen Reichsministerien im Russlandgeschäft und nach Kriegsausbruch Schadensabwicklung aller, auch der nicht-verbürgten Handelsgeschäfte; Bearbeitung und Ausstellung von Garantien für Exportgeschäfte, insbesondere für sogenannte Regierungsgeschäfte mit anderen Ländern im Auftrag des RWM und RFM und Bearbeitung von Reichsgarantien für kriegswichtige Kapitalinvestitionen im Ausland, ferner Versicherung ausländischer Schiffe in deutschen Diensten gegen Kriegsrisiko und Abwicklung etwaiger Schäden,
- Ausarbeitung und Abschluss von Finanzierungs- und Garantieverträgen und Überwachung der Vertragsdurchführung einschließlich der Verwaltung von Sicherheiten für das Reich, z.B. auf dem Gebiet der Treibstoffgewinnung, der Aluminiumerzeugung, Futtermittelgewinnung, Kohlenförderung, Sprit- und Zellwollherstellung für das RWM, das Reichsministerium für Ernährung und Landwirtschaft (RMEL) und den Abschluss von Treuhand- und Pachtverträgen für das Reichsministerium für die besetzten Ostgebiete (RMO) sowie Ausarbeitung und Abschluss von Finanzierungsverträgen einschließlich der Überwachung der Vertragsdurchführung für die Reichsämtler für Wirtschaftsausbau und Bodenforschung, um das Vorhalten eines eigenen kaufmännischen Apparates einzusparen
- Bearbeitung rüstungswirtschaftlich wichtiger Unternehmensgründungen, insbesondere im Rahmen des Vierjahresplanes, und Verwaltung des Gesellschaftskapitals,
- nicht ausdrücklich erwähnt - weil teilweise bereits abgeschlossen - wurde die Mitwirkung der DRT bei verschiedenen Maßnahmen zur Arisierung von Unternehmen und Vermögen durch Bewertungs- und Organisationsgutachten²⁸⁷

²⁸⁷ Hierfür folgende Beispiele: Obergutachten im Streitfall Wochinger Brauerei ./ Jodlbauer, Rottalmünster, BArchB, R 2/9174; Finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen der Fa. Carl Zeiss, Jena zu verschiedenen holländischen Unternehmen, BArchB, R 8135/4688; Sonderprüfung wegen Beteiligung/Einfluss auf die Neu- (W. Lemke GmbH) durch die nicht-arisische Altgesellschaft (Kaufhaus Gebr. Barrasch KG) in Magdeburg, BArchB, R 8135/18; Kapitalmäßige Beziehungen zur Büro-Organisations-Gesellschaft W & B oHG, BArchB, R 8135/435; Angemessenheit des Kaufpreises der Firma Gebrüder Robinsohn, Modehaus, Hamburg, durch die Erwerber, die Firma Jung & Ferley KG, Hamburg;

bzw. bei der Verfolgung von damit in Zusammenhang stehenden Straftatbeständen²⁸⁸

- die Bearbeitung der sogenannten Reichswirtschaftshilfe als Geschäftsführerin durch die Ausstellung von Reichsbürgschaften für Bankkredite und die Gewährung von Reichsdarlehen und Zuschüssen, hauptsächlich zur Förderung von rüstungswirtschaftlich wichtigen Betrieben

Ministerialdirektor Otto Ohlendorf wurde auf der durch Sondergenehmigung des RJM²⁸⁹ einberufenen außerordentlichen und gemeinsamen Hauptversammlung und Aufsichtsratssitzung der DRT am 3. November 1944 in den Aufsichtsrat der DRT gewählt und anschließend in den Arbeitsausschuss des Aufsichtsrats delegiert.²⁹⁰

Was waren die Ursachen und Gründe für den Funktions- und Bedeutungswandel der beiden Institutionen RRH bzw. DRT, die eine zunehmend stärkere Einbindung der DRT in Prüfungen und Gutachten im Interesse der verschiedenen Reichsministerien und Sonderbeauftragten bedeuteten und eine immer stärkere Reduzierung der Prüfungsaufgaben für den RRH auf bloße Beratungstätigkeit im Inland bzw. Beschränkung auf Prüfungen in den besetzten Gebieten? Die entscheidenden Änderungen in der Priorität und Wahrnehmung der Institutionen RRH bzw. DRT traten durch die umfangreichen Gesetzgebungsaktivitäten und die dadurch ausgelösten Folgewirkungen nach dem 30. Januar 1933 bzw. infolge der Beauftragung der DRT in zunehmendem Umfang durch nicht-staatliche Auftraggeber ein.

Mit dem Ermächtigungsgesetz vom 24. März 1933 verschaffte sich die neue Reichsregierung zunächst die Rechtsgrundlage, um die demokratische Staatsverfassung der Weimarer Republik durch ein umfassendes System von Rechtsänderungen sukzessive außer Kraft zu setzen.²⁹¹ Die Reichstagsabstimmung über dieses Gesetz, das nicht weniger als die Suspendierung der Gewaltenteilung und Übertragung der Gesetzgebungsbefugnis auf die Reichsregierung und damit deren Berechtigung zum

²⁸⁸ z.B. Sonderprüfung bei der Dresdner Bank, Berlin, wegen persönlicher Geschäfte des Direktors E. Sander, BArchB, R 8135/2100;

²⁸⁹ Schreiben RJM an DRT vom 14. September 1944, BArchB, R 3101/17697, Blatt 25

²⁹⁰ Schreiben DRT an RWM vom 22. November 1944, BArchB, R 3101/17697, Blatt 26

²⁹¹ Gesetz zur Behebung der Not von Volk und Reich, RGBl 1933, S. 141; Ernst Fraenkel, Der Doppelstaat, Frankfurt 1984, S. 26 f.

Erlass verfassungsändernder Gesetze ohne Zustimmung des Reichstags zum Ziel hatte²⁹², wurde durch Terror, Verhaftungen und physische Gewalt gegen missliebige Reichstagsabgeordnete und andere Oppositionelle nachhaltig beeinflusst und durchgesetzt.²⁹³

Als Folge der Ausschaltung des Reichstags verlor der RRH seinen wichtigsten Ansprechpartner und Verbündeten, dem er bisher die Bemerkungen über seine Prüfungen zur Vorbereitung der Entlastungsentscheidung zuzuleiten hatte.

Völlig offen war die Frage, ob der unter der Weimarer Reichsverfassung entwickelte Status des RRH und seiner Mitglieder erhalten blieb und wem nunmehr die „Bemerkungen“ zuzuleiten seien, damit auch zukünftig eine im demokratischen Sinn ordnungsgemäße Entlastung der Reichsregierung vollzogen werden könne, obwohl der RRH als ein Relikt aus der überwundenen „Systemzeit“ und seine Beamten als „unpolitische Mitarbeiter“ galten.²⁹⁴

Am 30. März 1933 kam es zu einer Unterredung zwischen Hitler und Saemisch, in deren Verlauf Hitler sich eingehend über die unverzichtbare Notwendigkeit einer Rechnungskontrolle äußerte und Saemisch im Anschluss an dieses Gespräch seine Kollegen in groben Zügen über Inhalt und Verlauf der Unterredung informierte. Saemisch übermittelte daraufhin - auf Initiative der Vollversammlung - der Reichskanzlei unter dem 4. April 1933 ein Schreiben, dass auf die schon bis dahin geltende und abgesicherte Unabhängigkeit des RRH gegenüber den Reichsbehörden hinwies und insoweit die Situation nach dem 30. Januar 1933 völlig missdeutete, denn es ging den neuen Machthabern gerade nicht um den Erhalt demokratischer Strukturen aus der Weimarer Republik.

Zum gleichen Zeitpunkt hatte die Reichswehrführung, die nach dem 30. Januar 1933 eine totale Haushaltsautonomie anstrebte, bereits einen geheimen Kabinettsbeschluss²⁹⁵ zu ihrer Neuorganisation und zur Lösung der bis dahin unbefriedigend geregelten Finanzierungsfrage erwirkt. Ihr Ziel war, sich nicht nur der unerwünschten Publizität

²⁹² Hans-Ulrich Wehler, Deutsche Gesellschaftsgeschichte, Vierter Band, S. 607

²⁹³ Martin Broszat, Der Staat Hitlers, 15. Auflage 2000, S. 112 ff.,

²⁹⁴ Hermann Dommach, Der Reichsrechnungshof während der Amtszeit, S. 97 ff.

²⁹⁵ Michiyoshi Oshima, Die Bedeutung des Kabinettsbeschlusses vom 4. April 1933 für die autonome Haushaltsgebarung der Wehrmacht, in: FinArch NF 2 (1981), S. 203

ihrer Finanzgebarung durch die Reichstagsausschüsse, sondern auch der lästigen Mitwirkung ziviler Dienststellen bei der Aufstellung sogenannter „farbiger Haushalte“²⁹⁶ für jede der drei Waffengattungen im parlamentarischen „Mitprüfungsausschuss“²⁹⁷ zur Verschleierung der nicht etatgemäßen Mittelverwendung zu entziehen.

Der geheime Kabinettsbeschluss vom 4. April 1933 bezeichnet den Beginn eines Erosionsprozesses, der – unter Ausnutzung der veränderten Verhältnisse und mit Unterstützung durch die neuen Machthaber – sowohl das RFM als auch den RRH aus dem militärischen Haushaltsgeschehen verdrängte. Das Vorgehen der Wehrmacht degradierte das RFM zunehmend zum bloßen Kassenverwalter des Militärhaushaltes und in gleichem Maße den RRH, da dessen Bemerkungen nur noch bis zum RFM gelangten und daher ohne jegliche Wirkung blieben, weil sie nicht mehr einem demokratisch legitimierten Entlastungsorgan zur Beschlussfassung vorgelegt wurden.²⁹⁸

Einen weiteren, gravierenden Eingriff in die Funktionsweise des RRH bedeutete die zweite Novelle der RHO vom 13. Dezember 1933, mit der die Reichsregierung nicht nur die Entlastungsentscheidung auf sich selbst übertrug. Zwar sollte zunächst der Reichsrat die Prüfungsbemerkungen entgegennehmen und vor der Beschlussfassung durch die Reichsregierung erörtern; durch seine Auflösung im Frühjahr 1934 entfiel auch diese Kontrollmöglichkeit. Außerdem wurde durch die zweite Novelle das bis dahin geltende Kollegialprinzip bei der Entscheidungsfindung innerhalb des RRH durch das nunmehr für alle Bereiche des öffentlichen Lebens geltende Führerprinzip ersetzt.

²⁹⁶ BarchK, Nachlass Saemisch, N 171/135; solche für die drei Waffengattungen verschiedenfarbig aufgestellte Haushaltsrechnungen sollten - auf Anregung von Saemisch seit 1928 - die aus anderen Etatpositionen des Reichshaushalts umgewidmeten Mittel für die Reichswehr haushaltsmäßig nachweisen, ohne jedoch für den Parlamentsausschuss erkennbar und nachprüfbar zu sein; die haushaltsmäßige Prüfung dieser Mittel erfolgte – zeitlich vor derjenigen des Parlamentsausschusses – im sogenannten Mitprüfungsausschuss im kleinsten Kreis und ohne jegliche Publizität,

²⁹⁷ Bei der Besprechung am 12. April 1933 im RFM über die Frage der Beibehaltung oder Auflösung des Mitprüfungsausschusses präsentierte Reichswehrminister von Blomberg den von Hitler und ihm abgezeichneten Kabinettsbeschluss, der der Reichswehrführung völlige Bewegungsfreiheit bei sämtlichen Maßnahmen zum Umbau des Heeres und unbeschränktem Zugriff auf die zur Verfügung stehenden Mittel bewilligte, auch unter Verletzung der diesen Maßnahmen entgegenstehenden gesetzlichen Bestimmungen. Die Gesetzesverletzungen könnten durch nachträgliche Kenntniserhebung und Zustimmung der involvierten Ministerien geheilt werden. Diese unbeschränkten Entscheidungen seien nötig, um den Umbau des Heeres nach der jeweiligen außenpolitischen Lage vornehmen zu können. Der Mitprüfungsausschuss sei daher als nicht mehr erforderlich aufgelöst, da es keine Verstöße gegen das jeweilige Haushaltsgesetz mehr geben könne und die nachträgliche Prüfung und planmäßige Kontrolle der Mittelverwendung sichergestellt sei, BarchK, Nachlass Saemisch, N 171/135, Blatt 38 f.

²⁹⁸ Hermann Dommach, Der Funktionsverlust des Reichsrechnungshofs, S. 39 f.

Nicht eindeutig geklärt ist die Frage, inwieweit Saemisch diese Entwicklung begrüßte, da er bisher während seiner gesamten Amtszeit vergeblich die Einführung einer Geschäftsordnung mit besonderer Gewichtung der Präsidentenstimme durchzusetzen versucht hatte, jedoch am Plenum des RRH gescheitert war.²⁹⁹ Die zweite Novelle eröffnete jetzt diese Möglichkeit durch das Gesetz.

Des Weiteren vereinigte die zweite Novelle das Amt des Reichssparkommissars, das Saemisch bis dahin ebenfalls bekleidet hatte, mit dem des Präsidenten des RRH, dem erstmals ein Vizepräsident zur Seite gestellt wurde. Das Präsidialbüro wurde als eigenständige Abteilung verselbständigt. Bezeichnenderweise wurden die Mitglieder des RRH, obwohl in der Sache am meisten betroffen, während des gesamten Gesetzgebungsverfahrens nicht gehört, da zu vermuten war, dass sie die Abschaffung des Kollegialprinzips nicht widerspruchslos hingenommen hätten.

Der Funktionsverlust, den das Reichswehrministerium durch den Anspruch auf Finanzautonomie für den RRH bewirkt hatte, setzte sich bereits im Sommer 1934 auf einem anderen Felde fort, als der Reichsschatzmeister der NSDAP dem RRH jeglichen Einblick in das Finanzgebaren der Partei und ihrer Gliederungen verwehrte und seine eigenen Prüfungskompetenzen zu erweitern suchte, denn nach dem Selbstverständnis der neuen Machthaber standen diese Institutionen außerhalb jeglicher staatlichen Kontrolle.³⁰⁰

Vor diesem Hintergrund wird die Forderung des Reichspostministers nach Abschaffung des RRH und Installation selbständiger Prüfungsinstanzen innerhalb der Organisation der einzelnen Ressorts verständlich, denn der RRH hatte in der Vergangenheit durch die Veröffentlichung kritischer Prüfungsbemerkungen seinerseits heftige Kritik auf sich gezogen. Die Spannungen zwischen dem RRH und den zu prüfenden Reichsinstanzen verschärften sich 1938 nach der Verabschiedung von Saemisch in den Ruhestand noch erheblich. Das wurde am Beispiel der Finanzverwaltung deutlich: Nach dem Amtswechsel auf den neuen Präsidenten Müller versuchte Staatssekretär Reinhardt vom RFM, die bisher dem RRH obliegenden Prüfungen der veranlagten Reichssteuern sowie der Festsetzung der Steuermessbeträge bei den Realsteuern einschließlich ihrer

²⁹⁹ Hermann Dommach, Der Funktionsverlust des Reichsrechnungshofs, S. 42 f.

³⁰⁰ ebenda, S. 45

Bemessungsgrundlagen zu unterbinden und anlässlich einer beantragten Vermehrung der Planstellen das Prüfungsrecht des RRH in Frage zu stellen. Die Kontroverse zwischen Müller und Reinhardt führte schließlich zu dem Ergebnis, dass die Planstellenanträge genehmigt, von einer Prüfung der Finanzverwaltung durch den RRH aber abgesehen wurde.

Zunehmend schwieriger wurde für den RRH die Prüfung solcher Behörden, die sich bei ihrer z.T. von der Norm abweichenden Geschäftsführung auf Führerbefehle sowohl in schriftlicher als auch in mündlicher Form beriefen, denn derartige Vorgaben entzogen sich jeglicher Überprüfungsmöglichkeit, galten aber als bindende Entscheidungen, die selbst in nur mündlicher Form generell beachtlich waren und zu einem zunehmenden Kompetenzstreit eskalierten.³⁰¹

Insgesamt gesehen musste der RRH seit der Machtergreifung am 30. Januar 1933 gravierende Funktionsverluste hinnehmen, die seine in der Zeit der Weimarer Republik erworbene Bedeutung stark einschränkten, ohne sie jedoch völlig zu verlieren. Dommach sieht im dem RRH verbliebenen Instrument der „Prüfungserinnerung“ eine reale Möglichkeit, bei der Reichsverwaltung eine sparsame und wirtschaftliche Finanzgebarung anzumahnen.

Der RRH versuchte, seinen Funktionsverlust durch vermehrte Prüfungs- und Gutachtertätigkeiten auf neuen Prüfungsfeldern und in neu hinzugewonnen Gebieten zu kompensieren, soweit dem nicht Vorbehalte des Reichsschatzmeisters der NSDAP entgegenstanden oder Funktionsträger die ihnen zugewiesenen Aufgaben durch besondere, eigene Prüfungsrechte vor dem RRH abschotteten. Die von RRH-Präsident Müller ins Auge gefasste Umgestaltung des RRH zu einem nur dem Führer unterstehenden Reichskontrollhof für Prüfungen auf allen Ebenen staatlicher Aktivitäten, die während der Herrschaft des Dritten Reiches eine uneingeschränkte Beschäftigung der staatlichen Revisionsinstanzen nach sich gezogen hätte, wurde durch den Gang der Ereignisse illusorisch.³⁰²

³⁰¹ Hermann Dommach, Der Funktionsverlust des Reichsrechnungshofs, S. 47

³⁰² Ebenda, S. 49 f.

Dagegen nahmen Bedeutung und Funktion – hier im Sinne von Treuhand- und Prüfungstätigkeiten – der DRT seit 1927 ständig zu. Die in Anhang I ausgewiesenen Werte aus den Erfolgsrechnungen sind den jährlichen Geschäftsberichten entnommen. Sie sind zwar aufgrund von verschiedenen Änderungen im Posteninhalt und –ausweis nur eingeschränkt direkt vergleichbar. Allerdings sollen hier nur die trotz dieser Einschränkungen erkennbaren Entwicklungstendenzen aufgezeigt werden: Die Erträge aus Revisions- und Treuhandtätigkeit zeigen zwischen 1927 und 1943 ein ständiges Wachstum. Zu berücksichtigen ist hierbei aber, dass ab 1937 gemäß der neuen aktienrechtlichen Ausweisvorschrift die Erträge aus Revisions- und Treuhandtätigkeit direkt mit den zugehörigen Aufwendungen – hier sind es die Reisekosten für die Mitarbeiter – aufgerechnet wurden, so dass seit 1937 der sogenannte Rohüberschuss als erste Position der Erfolgsrechnung ausgewiesen wird. Darum ist zwar für 1937 der entsprechende Jahreswert geringfügig niedriger als der für 1936, jedoch bereits um die Mitarbeiter-Reisekosten gekürzt, die im Zeitraum 1932 bis 1936 als solche noch in den Sonstigen Aufwendungen enthalten waren. In den Jahren 1925 bis 1931 wurden die Aufwendungen für die Reisetätigkeit der Mitarbeiter innerhalb der Position Löhne und Gehälter ausgewiesen, ab 1932 - wie ausgeführt - Teil der Sonstigen Aufwendungen und ab 1937 mit den korrespondierenden Erträgen aus Revisions- und Treuhandtätigkeit saldiert.

Anhand der Zeitreihe der Erträge aus Revisions- und Treuhandtätigkeit wird deutlich, wie erfolgreich die DRT am Markt für Revisionsleistungen operierte. Außerdem zeigt die Entwicklung der Personalkosten – zumindest von der Tendenz her – dass es der Geschäftsführung der DRT gelang, die für die ständig erweiterte Auftragsausführung notwendigen Mitarbeiter zu gewinnen. Das war auch eine Folge der erheblichen internen Schulungsmaßnahmen und der Förderung der Mitarbeiter zur Ablegung der Fachexamina. Den höchsten Multiplikatoreffekt dürfte allerdings die Qualität der geleisteten Arbeiten bewirkt haben, nicht zuletzt durch die Abschlussveröffentlichungen im Reichsanzeiger.

Anzumerken bleibt, dass die zugänglichen Berichte und Stellungnahmen der DRT im Rahmen vermehrter Prüfungsberichterstattung frei von irgendwelchen Hinweisen auf damit verbundene Steuerungs- und Kontrollinteressen entstanden sind.

Da eine Einsichtnahme in die Kontokorrente der DRT zur Identifizierung der Auftraggeber und der übernommenen Prüfungsaufträge nicht möglich ist, lässt sich nur indirekt anhand der jahrgangsweise zusammengestellten Prüfungsberichte die ständig steigende Beauftragung durch nicht-staatliche Unternehmen relativ sicher nachweisen. Denn bei dieser Vorgehensweise ist zu berücksichtigen, dass vor allem öffentliche Unternehmen schon aufgrund der Gemeindeordnung angewiesen waren, routinemäßig nach einer Anzahl von Abschlussprüfungen den WP zu wechseln, um eine sachlich-kritische Herangehensweise sicherzustellen. In jedem Fall hatte sich die DRT sehr bald aus der Position der „genehmen Prüfungsgesellschaft“ gelöst und aufgrund eigener Akquisitionen bzw. Interventionen des RWM, OKW/OKH und ganz besonders des RLM Prüfungsaufträge zunächst aus der Privatwirtschaft, mit weiter voranschreitendem Kriegsverlauf gerade aus den mit Rüstungswirtschaft befassten Reichsministerien fast exklusiv erhalten. Da die wesentlichen Reichsministerien mit Sitz und Stimme im Aufsichtsrat der DRT vertreten waren, bestanden die notwendigen Informations- und Abstimmungsmöglichkeiten. Dass die DRT unmittelbar nach der Machtübertragung von besonderen Funktionsträgern des neuen Regimes mit zum Teil persönlich motivierten Prüfungsaufträgen konfrontiert wurde – was für die späteren Jahren nicht mehr nachgewiesen werden konnte - verstellte der DRT aber nicht die kritische Sicht auf die zu prüfenden und begutachtenden Sachverhalte. Das sicherte der DRT ihre nahezu monopolartige Beauftragung, vor allem in den besetzten Gebieten, aufgrund ihrer gesetzlichen Prüfereigenschaft bei öffentlichen Unternehmen und eine permanente Beschäftigung, soweit es überhaupt gelang, trotz abgekürzter Prüfungszeiten in ausreichender Zahl und Qualifikation einsetzbare Mitarbeiter zu gewinnen und die zunehmenden Reiseschwierigkeiten zu überwinden.³⁰³

„Die Geschäftsjahre 1944 bis 1946 wurden vorwiegend durch die militärischen und politischen Ereignisse beeinflusst“.³⁰⁴ Nach Stilllegung einer Reihe von Außenstellen noch im Jahr 1944 wurden deren Geschäfte von der Berliner Zentrale übernommen. Durch den Zusammenbruch lösten sich alle weiteren Zweigstellen auf; dabei entstand bei

³⁰³ Vgl. hierzu die Protokolle von Vorstandssitzungen mit den Abteilungsleitern zwischen dem 2. Dezember 1940 und 9. Juni 1941, BArchB R 8135/5899 Sitzung vom 6. Januar 1941, Tagesordnungspunkt 2 (Hauptthema)

³⁰⁴ DRT, Geschäftsbericht für die Zeit vom 1. Januar 1944 bis 31. Dezember 1946, S. 3

drei Niederlassungen Totalverlust der dort lagernden Unterlagen und laufende Büroarbeiten mussten immer häufiger in Ausweichquartieren durchgeführt werden.

So konnten bis zur Besetzung Berlins Revisions- und Treuhandaufgaben in einem gewissen Umfang noch ordnungsgemäß abgewickelt werden. Nach dem Zusammenbruch des Reiches und der Verkehrsverbindungen wurde das laufende Geschäft allerdings nur kurze Zeit unterbrochen. Ab Mitte Mai begannen die Wiederherrichtung des Bürohauses und die ersten Kontaktaufnahmen mit ehemaligen Mandanten.

Die DRT ging nicht in Liquidation, sondern nach dem Ausscheiden der ehemaligen Vorstandsmitglieder wurde ein neuer, vierköpfiger Vorstand ausschließlich aus Wirtschaftsprüfern bestellt. Sämtliche bisherigen Mitglieder des Aufsichtsrates wurden in einer außerordentlichen Hauptversammlung im August 1945 abberufen. Da zum Ende des Geschäftsjahres 1946 ein neuer Aufsichtsrat im Einvernehmen mit den Besatzungsbehörden noch nicht bestellt werden konnte, nahmen die für die gesamten VIAG-Betriebe eingesetzten Treuhänder zunächst diese Aufgabe wahr.³⁰⁵

Nach dem Erlass der Notverordnung von 1931 wurde der WP nicht mehr aufgrund einer unabhängigen Entscheidung der Unternehmensverwaltung tätig, sondern Vorstand bzw. Aufsichtsrat kamen bei seiner Beauftragung mit der Prüfung des Jahresabschlusses ihrer Gesellschaft einer gesetzlichen, sich jährlich wiederholenden Pflicht innerhalb bestimmter Fristen nach. Der Gesetzgeber hatte mit der aktienrechtlichen Teilnovelle zwar eine neue Rechtsfigur geschaffen, es jedoch versäumt, ihr das für die Erfüllung ihrer Pflichten notwendige Instrumentarium gleichzeitig zur Verfügung zu stellen. Das geschah erst - nach weiteren Beratungen und mit erheblicher Verzögerung - durch das nach Inkrafttreten der kleinen Aktienrechtsnovelle vervollständigte AktG1937.

Bei der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung durch WP handelte es sich nicht nur um eine formelle, sondern um eine materielle Prüfung der gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse des zu prüfenden Unternehmens.³⁰⁶ Um zu vermeiden, dass jeder Prüfer das abschließende Prüfungsergebnis individuell formulierte, hatte der Gesetzgeber eine für alle aktienrechtlichen Abschlussprüfungen geltende, einheitliche Erklärung als

³⁰⁵ DRT, Geschäftsbericht für die Zeit vom 1. Januar 1944 bis zum 31. Dezember 1946, S. 2

³⁰⁶ Peter Beham, Das deutsche Pflichtprüfungswesen, Berlin 1940, S. 69; Richard Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, S. 53

Bestätigungsvermerk vorformuliert, die der Prüfer grundsätzlich mit diesem Wortlaut zu verwenden hatte und die nur in ganz wenigen, begründeten Ausnahmefällen Abweichungen bzw. Zusätze zuließ.³⁰⁷

Mit diesem Vermerk bestätigte der Prüfer, dass der Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Geschäftsbericht sowohl den gesetzlichen als auch den einschlägigen Vorschriften der Gesellschaftssatzung entsprach, d.h. seine Richtigkeit in Bezug auf alle beachtlichen Normen. Damit war jedoch keine Aussage über die Qualität des Jahresabschlusses, z.B. hinsichtlich der Höhe des Jahresergebnisses oder der Richtigkeit und Zweckmäßigkeit bestimmter Verwaltungsentscheidungen, getroffen. Hieraus leitet sich die Frage ab, inwieweit eine derartig definierte Person und die ihr übertragenen Funktionen für die grundlegend geänderten politischen Anforderungen und ein nach völkischen Gesichtspunkten erweitertes Wirtschaftsverständnis nach dem 30. Januar 1933 den neuen Machthabern überhaupt von Nutzen sein konnte? Im politischen System der Weimarer Republik hatte die DRT als Revisionsgesellschaft staatseigener bzw. staatsmehrheitlicher Unternehmen in Auftragsverwaltung für den RRH und abgesichert durch die RHO noch eine ausschließlich auf den Mandanten ausgerichtete Position eingenommen, die dem demokratischen Prinzip von Auftrag und Kontrolle entsprach.

Bereits früh wurde im einschlägigen zeitgenössischen Schrifttum auf eine politisch motivierte, neue Verpflichtung des WP hingewiesen, die neben die bisherigen gesetzlichen Pflichten treten sollte, denn im „...neuen Staats- und Wirtschaftsgebilde soll *der Wirtschaftsprüfer ein dienendes Glied der Allgemeinheit* sein. Eine unentbehrliche Voraussetzung für die Erfüllung der ihm gestellten Aufgabe ist es, dass er sich *das Gedankengut des Nationalsozialismus und der organischen Wirtschaftsauffassung zu Eigen macht*...In seiner Tätigkeit muss sich der organisch-ganzheitliche Gedanke

³⁰⁷ Der Bestätigungsvermerk gemäß § 140 Abs.1 AktG 1937 sollte ergeben, „...dass nach pflichtmäßiger Prüfung aufgrund der Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung, der Jahresabschluss und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluss erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.“ Abs. 2 ergänzte diese Generalnorm, dass die Abschlussprüfer im Falle von Einwendungen die Bestätigung zu versagen oder einzuschränken haben, Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1941, S. 194

verwirklichen. Er soll auf der einen Seite die Interessen des Staates, auf der anderen Seite die Belange der Wirtschaft wahren.³⁰⁸

Ebenso wurde von prominenter Seite angeführt, dass „...die Vereinheitlichung des Berufes zwangsläufig zu einer Vereinheitlichung der Berufsorganisation führen [muss, Anmerkung des Verfassers]...Das Problem der weiteren Ausdehnung der Pflichtprüfung ist schlechthin dieses, dem weltanschaulichen Grundsatz der nationalsozialistischen Bewegung ‚Gemeinnutz geht vor Eigennutz‘ zum Siege zu verhelfen. Unter diesem Grundsatz ist es unerlässlich, dem freien Spiel der Kräfte eine gesteigerte Rechenschaftspflicht und Kontrolle gegenüberzustellen.“³⁰⁹

Eine staatliche Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wie die DRT hätte besonders prädestiniert sein können, die aus den gesetzlichen und freiwilligen Prüfungshandlungen gewonnenen Informationen über den faktischen Vollzug aller planerischen und vor allem wehrwirtschaftlichen Vorgaben interessierten Stellen des Reiches und der Partei durch Kenntnisnahme des jeweiligen Prüfungsberichtes zugänglich zu machen.³¹⁰ Einer solchen Handlungsweise hätten zwar die aktien- und berufsrechtlichen Pflichten zur Verschwiegenheit über die Mandanten und deren Prüfung entgegengestanden - die Rechtsfolgen aus eventuellen Verstößen hiergegen wären unter den gegebenen Umständen jedoch nur schwer zu beweisen, nicht einklagbar und durch die eher diffusen Vorstellungen der Nationalsozialisten über den Dienst des WP für die Volksgemeinschaft wohl kaum justiziabel gewesen. Wie in den weiter unten nachfolgenden Untersuchungen anhand von Prüfungsberichten der DRT über Jahresabschlüsse gezeigt werden kann, beschränkten sich deren Ausführungen in den Berichten ausschließlich auf die Darstellung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse der geprüften Unternehmen innerhalb der Jahresabschlüsse. Die zu den aktienrechtlichen Rahmenvorschriften

³⁰⁸ Wilhelm Auler, Der Wirtschaftsprüfer in der organischen Wirtschaft (Hervorhebungen im Original), in: Der Wirtschaftsprüfer, 2 (1933), S. 365; Fritz Schmidt, Die Weiterentwicklung des Wirtschaftsprüfers, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2 (1932), S. 450 – 454 ; Paul Goetze, Nationalsozialistische Wirtschaftsauffassung und öffentliche Pflichten des Wirtschaftsprüfers, in: Der Wirtschaftsprüfer, 3 (1934), S. 169 ff.; Bernhard Brockhage, Zu den Fragen der Verantwortung und der Haftung des Wirtschaftsprüfers, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 3 (1934), S. 417 – 421, Hans Danielcik, Vorbereitung des organischen Wirtschaftsaufbaues, in: Die nationale Wirtschaft, 1/2 (1933/34), S. 127 – 129

³⁰⁹ Otto Wanieck, Der Wirtschaftsprüferberuf im Neuaufbau der deutschen Wirtschaft, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2 (1933), S. 361 - 364

³¹⁰ Johannes Bähr, Wirtschaftsordnung, S. 76 f.

angeblich hinzutretenden politischen und weltanschaulichen Maximen für die Berufsarbeit des WP blieben, soweit das bei der Durchsicht einer Vielzahl von Prüfungsberichten der DRT verifiziert werden konnte, bei der Berichtsabfassung unbeachtet und ohne jegliche Resonanz. Lediglich von den Mandanten bzw. den verantwortlichen Reichsministerien gewünschte, sachlich begründete Besonderheiten für die Gestaltung und den Inhalt des Prüfungsberichtes bzw. des angeforderten Gutachtens wurden den Prüfungsteams durch die Zentrale der DRT oder eine beauftragte DRT-Niederlassung zur Auflage gemacht.³¹¹

Damit hatte die DRT-Zentrale bereits durch Rundschreiben zur Gestaltung der sogenannten S-Berichte vom 18. Dezember 1935 für die Luftfahrtindustrie begonnen, denn die Luftfahrtberichte wurden auch dem RLM zugeleitet und dienten diesem als Grundlage für Preisprüfungen, Betriebsvergleiche u.ä.³¹² Die Ausführungen in den Prüfungsberichten der DRT waren bis zum Ende des Dritten Reichs neutral und standen dadurch einerseits in Kontinuität zu der Berichterstattung während der Weimarer Zeit und andererseits im Widerspruch zu der im Fachschrifttum und in der Verbandstätigkeit praktizierten Agitation für die Anschauungen und Ziele des NS-Regimes.³¹³

³¹¹ Vgl. hierzu z.B. die von der DRT für ihre Mitarbeiter herausgegebenen „Richtlinien für Arisierungen“, BArchB, R 8135/8627 vom November 1938 und die zugehörige Korrespondenz mit der Vermögensverkehrsstelle im Ministerium für Wirtschaft und Arbeit zwischen September 1938 und Februar 1939 sowie die Retog-Rundschreiben mit Merkblättern für die Durchführung von Bewertungsprüfungen im Rahmen der Entjudung vom 17. Juli 1940

³¹² Im Einzelnen handelt es sich um die DRT-Richtlinien „Berichterstattungen über Bilanzprüfungen in der Luftfahrtindustrie“ vom Juli 1937, BArchB R 8135/6368, „Richtlinien für die Prüfung und Berichterstattung in der Luftfahrtindustrie“, o.D, BArchB R 8135/4677 und „Richtlinien zur Vorbereitung von Prüfungen bei Luftfahrtunternehmen“ vom Juni 1940, BArchB R 8135/5862.

Dass die Berichterstattung der DRT qualitativ bereits schon früh den Erwartungen des RLM entsprach, kam in einem Schreiben des RLM an das RWM vom 28. Januar 1936 zum Ausdruck, in dem sich das RLM damit einverstanden erklärte, dass Firmen, denen Bauaufträge des RLM zugewiesen worden waren, „...in der Auswahl ihrer Bilanzprüfung keinen Bindungen unterliegen, sofern die in Frage kommenden WP und WPG sich verpflichten, nach den gleichen Grundsätzen wie die DRT, Berlin, zu prüfen, Wünsche des Reichs hinsichtlich der Durchführung der Prüfung zu erfüllen und weiter dem Reich jede gewünschte Auskunft zu erteilen...Was dagegen die Prüfung der eigentlichen Flugzeug- und Motorenwerke sowie der Zubehörfirmen, die von mir unmittelbar und zentral mit Aufträgen versehen werden anbelangt, so lege ich Wert darauf, dass diese Arbeiten einstweilen der DRT vorbehalten bleiben, da nur so die Gewähr der Gleichmäßigkeit der Bilanzprüfung und der Wahrung der besonderen Belange der Luftwaffe gegeben ist.“, BArchB, R 3001/20534, Blatt 18 f.

³¹³ Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 73; o.V., Der Wirtschaftstreuhänder im nationalsozialistischen Staat, in: Der Wirtschaftstreuhänder (1936), S. 122 – 124;

Dass einzelne Sachverhaltsdarstellungen und Bewertungen in den Prüfungsberichten der DRT einer kritischen Beurteilung aus heutiger Perspektive nicht standhalten können, wird besonders bei der Frage nach der Vertretbarkeit bzw. der rechtlichen Zulässigkeit bestimmter, uneingeschränkter aktienrechtlicher Bestätigungsvermerke erkennbar, denn in diesen Fällen hätten nach heutigem Verständnis die uneingeschränkten Bestätigungsvermerke nicht in der gewählten Form erteilt werden dürfen. So wird vor allem weiter unten der Frage nach der Bewertung und damit nach der Zulässigkeit uneingeschränkter Testate für z.B. erkennbar wertlose Wertpapiere und militärtechnisches Vorratsvermögen an Halb- und Fertigerzeugnissen in Abschlüssen für die Jahre 1943 und 1944 nachzugehen sein.

Am Ende der Weimarer Republik hatten die deutschen WP gerade das erste Jahr ihrer neugeschaffenen Existenz erlebt. Sie standen ganz am Anfang ihrer Entwicklung und Verbreitung, ohne dass es bis dahin zu einer inhaltlichen Auseinandersetzung und offiziellen Einschätzung der zukünftigen Machthaber über Stellung und Funktion dieser neuen Revisionsinstanz gekommen war. Der nationalsozialistische Staat begrüßte zwar grundsätzlich Existenz und Funktion der neu implementierten, gesetzlichen Wirtschaftsprüfung, wollte aber die externe Revision entsprechend seiner speziellen Wirtschaftsauffassung im Sinne einer völkischen, d.h. ständisch organisierten Wirtschaft umgestaltet sehen. „Der Gedanke der Wirtschaftsprüfung als solcher wird vom Nationalsozialismus bejaht. Der bisherige Inhalt dieser Aufgabe genügt aber keineswegs den Anforderungen des Nationalsozialismus, da sein Wirtschaftdenken nicht mehr den einzelnen Betrieb in den Mittelpunkt der Betrachtungen stellt; auch widerspricht es nationalsozialistischer Wirtschaftsauffassung, dass die ganze Ausrichtung des Einzelbetriebes auf die Gesamtwirtschaft in erster Linie über den Kapital- und Geldverkehr erfolgt. Der Nationalsozialismus sieht aus Grundsätzlichem den Einzelbetrieb immer nur als ein Glied innerhalb der Volkswirtschaft. Daraus wird die selbstverständliche Folgerung gezogen, dass die Prüfungstätigkeit sich auch auf alle diejenigen Beziehungen auszudehnen hat, durch die der Betrieb in die Volkswirtschaft eingliedert ist. Weiter resultiert daraus die neue Zielrichtung, die der Nationalsozialismus dem Beruf des Wirtschaftsprüfers bei seinen Prüfungsaufgaben weisen wird. Der Wirtschaftsprüfer darf sich in Zukunft nicht mehr allein auf die

innerbetrieblichen, in Geld und Zahlen errechenbaren Vorgänge und ihren buchmäßigen Niederschlag beschränken, sondern hat als neue Aufgabe die Bedeutung des Unternehmens in der Volkswirtschaft zu berücksichtigen. Es handelt sich hierbei um ein ungeschriebenes Gesetz, das aber für den Berufsinhalt des Wirtschaftsprüfers auf die Dauer von immer größerer Bedeutung werden wird.“³¹⁴ Die Abschlussprüfung sei keine Revision, an der nur der Auftraggeber und einige direkt involvierte Kreise Interesse hätten, sondern sie sei vielmehr eine Einrichtung im öffentlichen Interesse.³¹⁵

Die Schaffung der neuen Wirtschaftsordnung des Nationalsozialismus wurde von der zeitgenössischen Literatur als ein Prozess beschrieben, durch den die Idee der Freiheit des Individuums durch eine solche der Ein- und Unterordnung des Einzelnen in die Gemeinschaft und deren Zielsetzung ersetzt wird, der nationalsozialistische Staat der Wirtschaft die ihr bestimmten Aufgaben umreißt und der Gemeinnutz als herrschendes Wirtschaftsprinzip durch ständige Überwachung des gesamten Wirtschaftsgeschehens gesichert wird.³¹⁶ Diese Umformung im nationalsozialistischen Sinn könne nur durch umfassende, organisatorisch-ständische Neugestaltung der gesamten Wirtschaft und Schaffung eines entsprechenden Wirtschaftsrechts bewirkt werden.

Bereits 1928 hatten sich Parteimitglieder der NSDAP als Bücherrevisoren in der wiedergegründeten NSDAP im BNSDJ organisiert und sich als sogenannte Rechtswahrer politisch und weltanschaulich im Gegensatz zum bisherigen bürgerlich-demokratischen Weltbild ausgerichtet.³¹⁷ Das IdW konnte zwar durch eine bestandssichernde Erklärung gegenüber der Reichsregierung im Mai 1933 die Gefahren einer Zersplitterung in verschiedene Verbände vermeiden, wurde jedoch bereits kurze Zeit später mit den anderen Berufsvertretungen der Steuerberater und WP in den BNSDJ eingegliedert, d.h. gleichgeschaltet.

1934 wurden im Zuge der Gleichschaltung der Wirtschaft alle zum WP bestellten und vereidigten Berufsangehörigen im Bund nationalsozialistischer Deutscher Juristen

³¹⁴ Otto Mönckmeier, Nationalsozialismus und Wirtschaftsprüfer, in: WP-Nachrichten, 4 (1935), S. 69 - 75.

³¹⁵ Bernd Meisel, Geschichte, S. 208 f.

³¹⁶ o.V., Nationalsozialistische Wirtschaftsordnung, in: Die nationale Wirtschaft, Jahrgang 1/2 1933/34, S. 344 ff.,

³¹⁷ Hans Frank, Der Wirtschaftstreuhänder im nationalsozialistischen Staat, Kongress-Archiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Fachberichte und Reden des ersten deutschen Fachkongresses für das Prüfungs- und Treuhandwesen in Weimar vom 13. bis 15. November 1936, Berlin 1937, S. 2

(BNSDJ) als „Wirtschaftstreuhänder“ durch Pflichtmitgliedschaft nicht nur „Rechtswahrer“ für die zu prüfenden Einzelunternehmen, sondern in dieser Funktion auch Diener der Volksgemeinschaft durch Erhalt einer geordneten völkischen Wirtschaft.³¹⁸ Das Institut legte zunächst das Hauptaugenmerk seiner Tätigkeit auf Maßnahmen zur Vereinheitlichung der Prüfungsdurchführung durch die Erarbeitung von Grundsätzen für die einheitliche Berufsausübung. Bereits 1933 veröffentlichte ein zu diesem Zweck eingesetzter (Haupt)Fachausschuss des IdW (HFA/IdW) unter dem Titel „Die Ausführlichkeit des Prüfungsberichts“ ein erstes Fachgutachten,³¹⁹ dem im gleichen Jahr noch 17 weitere Fachgutachten (FG/IdW) folgten. Ab 1935 erschienen dann die Fachgutachten des IdW auch in Loseblattform.

Die Beseitigung der in der Vergangenheit bereits vielfach beklagten Zersplitterung und die Zusammenfassung des Revisions- und Treuhandwesens in Deutschland in einer gemeinsamen Organisation war durch die Notverordnung vom 19. September 1931 in Verbindung mit der Ländervereinbarung nicht erreicht worden. Vielmehr existierten zu diesem Zeitpunkt fünf Verbände zur Organisation der einzeln tätigen Revisoren³²⁰ und zwei Verbände, in denen sich die seit 1896 bestehenden Treuhandgesellschaften zusammengeschlossen hatten. Die teilweise mit großer Schärfe geführten Auseinandersetzungen zwischen den in Vor- und Ausbildung bzw. Berufspraxis

³¹⁸ Bernd Meisel, Geschichte, S. 208 ff.

³¹⁹ „Diese vom Hauptfachausschuss des Instituts abgegebenen Gutachten legen die Berufsauffassung in Prüfungs- und Bilanzierungsfragen dar. Die Gutachten sollen den Wirtschaftsprüfer einerseits in seiner Aufgabe unterstützen, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Bilanzierung, Berichterstattung und Prüfung zu vertreten. Andererseits kann im Falle eines Regressanspruchs die Nichtbeachtung eines Fachgutachtens zum Nachteil des Prüfers ausgelegt werden. Der WP hat in Erfüllung seiner verantwortungsvollen Aufgabe sorgfältig zu prüfen, ob die grundsätzliche Regelung eines Gutachtens in dem von ihm zu bearbeitenden Fall anzuwenden ist. Er muss, wenn er in einem bedeutungsvollen Falle oder wiederholt von der in einem Fachgutachten niedergelegten Auffassung abweicht, mit der Nachprüfung seines Verhaltens unter Umständen im berufsgerichtlichen Verfahren rechnen.“, WP-Handbuch 1996, S. 1742, TZ 3; Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 83 ff.

³²⁰ Im einzelnen (nach Bernd Meisel, Geschichte, S. 129 – 151):

- der „Verband Deutscher Bücherrevisoren (VDB)“, entstanden aus dem am 17. November 1896 gegründeten „Verband Berliner Bücherrevisoren (VBB)“
- die Fachgruppe der Treuhänder im „Verband Deutscher Diplom-Kaufleute (VDK)“ von 1905
- der „Bund der Buchsachverständigen Deutschlands (B.d.B.D.)“ vom Januar 1919
- der „Verband Deutscher Diplom-Bücherrevisoren“
- der „Reichsbund Deutscher Diplomvolkswirte“ vom 27. November 1930
- der „Treuhandverband, Verband Deutscher Treuhand- und Revisionsgesellschaften e.V.“ vom Oktober 1919
- der „Reichsbund Deutscher Treuhand-Aktiengesellschaften“ von 1926

unterschiedlich vorbereiteten Einzelrevisoren, ganz besonders in der Frage einer obligatorischen akademischen Vorbildung als Voraussetzung für die Zulassung zum Berufsexamen und die weitere Beschäftigung der durch langjährige Revisionstätigkeit praxiserfahrenen Bücherrevisoren offenbarten zunächst unüberbrückbar scheinende Meinungsverschiedenheiten.³²¹ Besonders die von Banken praktizierte Methode, die ihnen zugefallenen Aufsichtsratsmandate zugunsten ihrer eigenen Treuhandgesellschaften auszunutzen und die im Wege staatlicher Gesetzgebung eingerichteten Prüfungsmonopole³²² – von denen vor allem die DRT profitierte – kollidierten nach Meinung der Einzelprüferverbände gem. § 36 GewO mit der Unvereinbarkeit der Ausübung eines freien Berufs in einer Körperschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit. Darin wurde vor allem die Gefahr gesehen, dass berufsfremde Anteilseigner großer Kapitalgesellschaften Einfluss auf die Mandatsausübung nahmen³²³. Das schlug sich sowohl in der mit großen Erwartungen der Einzelrevisoren begleiteten Umgestaltung des 1930 gegründeten Instituts für das Revisions- und Treuhandwesen in ein zur Interessenvertretung der Einzel-WP 1932 eingerichtetes „Institut der Wirtschaftsprüfer“³²⁴ (IdW) als auch in persönlichen Erwartungen durch die Machtergreifung vom 30. Januar 1933 nieder.

Von der tiefgreifenden Veränderung der politischen Verhältnisse hatten sich in der Folge auch als WP bestellte, vormalige Einzelrevisoren – mit Hinweis auf die „...grundlegenden Ideen des nationalsozialistischen Programms“ – eine aus ihrer Sicht gerechtere Verteilung des Mandatsaufkommens bei den Pflichtprüfungen erhofft.³²⁵ Denn die „...wirtschaftliche Not zahlreicher Wirtschaftsprüfer muss als die tiefere Ursache für die Kontroverse zwischen Einzelprüfern und Treuhand- bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gelten, die sich wie ein roter Faden durch die ersten Jahre der Berufsausübung hinzog.“³²⁶

³²¹Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 39 ff.; Fritz Schmidt, Die Weiterentwicklung des Wirtschaftsprüfers, S. 452 f.;

³²² Denkschrift über die Lage im Beruf der Wirtschaftsprüfer, BArchB R 3101/17647, Blatt 137

³²³ Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 40 ff.

³²⁴ ebenda, S. 39

³²⁵ Schreiben WP Dr. M. Schmidt an RWM, MinR Dr. Michel vom 5. April 1935, BArchB, R 3101/17647, Blatt 129/130

³²⁶ Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 42

Noch kurz vor der Einführung des AktG1937 mit der uneingeschränkten Zuordnung der Pflichtprüfungen der Aktiengesellschaften, Genossenschaften und kommunalen Betriebe an öffentlich bestellte WP war das RJM gebeten worden, den vereidigten, aber nicht als WP bestellten Bücherrevisoren wenigstens die Ausführung der Prüfung kleinerer Aktiengesellschaften und der Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) zu überlassen, den vereidigten Bücherrevisoren eine Schutzberufsbezeichnung durch das Gesetz zu verleihen und gesetzliche Maßnahmen zur Rückgewinnung verlorengangener, früherer Prüfungsgebiete zu treffen.³²⁷

Letztlich und umfassend wurden die Gegensätze zwischen den einzelnen WP- bzw. Bücherrevisoren-Berufsgruppen in Deutschland erst durch die Übergangsregelungen der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) von 1962 beigelegt.

In einer zur Beschreibung der wirtschaftlichen Situation der Einzel-WP verfassten „Denkschrift über die Lage im Beruf der Wirtschaftsprüfer“ des Führers der Bezirksgruppe der WP im Handelskammerbezirk Frankfurt am Main vom 21. November 1934 an den Führer des Instituts der Wirtschaftsprüfer³²⁸ hatte der Verfasser durch Auswertung des Reichsanzeiger-Jahrgangs 1933 die auf Treuhandgesellschaften und Einzelprüfer entfallenen, veröffentlichungspflichtigen Jahresabschlüsse hinsichtlich Bilanzsumme und Grundkapital tabellarisch erfasst und die jedem WP zuzuordnende Anzahl der geprüften Gesellschaften, ihre Gesamtbilanzsumme und den Gesamtbetrag ihres Grundkapitals in einer anonymisierten Tabelle ermittelt.³²⁹ Diese Denkschrift stand im Widerspruch zu einer anderen, vom Geschäftsführer des IdW und späteren Vorstandsmitglied der DRT, Hans Adler - in Personalunion gleichzeitig Vorstand des Reichsbunds Deutscher Treuhandgesellschaften e.V., - am 2. Mai 1934 an das RWM gerichteten Untersuchung, die die gegebene Arbeitsteilung zwischen Einzelprüfern und Treuhandgesellschaften als „gesund“ bezeichnete.³³⁰ Anhand dieser Eingaben wurden teilweise extreme Relationen im Verhältnis der beschäftigten WP zu der Anzahl der

³²⁷ Schreiben Bannasch an Schlegelberger (RJM) vom 22. Januar 1936, BArchB, R 3001/20566, Blatt 34 f.

³²⁸ BArchB, R 3101/17647, Blatt 131 – 139

³²⁹ Bei der in der Denkschrift ausdrücklich erwähnten „Treuhandgesellschaft Nr. 2“ handelt es sich ganz eindeutig um die DRT, die als Nr. 2 in die Liste der zugelassenen WPG eingetragen worden war; Karl-Heinz Forster, Staatliche Finanzkontrolle, S. 134

³³⁰ Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 43 ff.

geprüften Abschlüsse offenkundig, die auch die DRT betrafen³³¹: Nach den Reichsanzeiger-Veröffentlichungen hatte die DRT bei Mitwirkung von fünf WP insgesamt 122 Gesellschaften geprüft, wobei allein auf einen WP der DRT 106 mitunterzeichnete Prüfungsvermerke entfielen.³³²

Die in der Denkschrift vom 21. November 1934 geforderte Ausschließung der Treuhand-Aktiengesellschaften von der Gesetzlichen Pflichtprüfung und deren Selbstliquidation hätte insoweit der Regelung des englischen Companies Act 1929 entsprochen, wurde aber vom deutschen Gesetzgeber nicht verwirklicht.

Erneut beklagte der Verfasser der Denkschrift von 1934 in einer weiteren Eingabe die bis kurz vor Einführung des AktG 1937 nach seiner Meinung fortschreitende Verschärfung der Spannungen. Denn die einseitige, nur zugunsten der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ausgeübte Tätigkeit des IdW und das nicht eingelöste Versprechen des IdW-Vorsitzenden hinsichtlich der Auflösung der Treuhandgesellschaften „...zwecks Einschränkung einer ungesetzlichen und ungerechtfertigten Machtstellung innerhalb des Berufs“ verschärfte die Kontroverse.³³³

Die Fortschreibung der quantitativen Größen zeigte für die Zeit 1934/35 eine noch stärkere Konzentration der Prüfungsaufträge und –volumina bei den beiden großen Treuhandgesellschaften. Die DRT hatte mit 24 WP 226 Gesellschaften mit einem Kapitalwert von 3,783 Mrd. RM geprüft, bei der Deutsche Treuhand AG (DTG) prüften 20 WP 140 Gesellschaften mit einem Kapital von 2,067 Mrd. RM. Erst mit deutlichem Abstand folgte die Treuhand-Vereinigung, bei der 14 WP 165 Gesellschaften mit einem Kapital von 929 Mio. RM die geprüften Jahresabschlüsse testiert hatten.

Kritisiert wurde aber vor allem die Entscheidung, das IdW durch Nicht-Berufsangehörige leiten zu lassen. Beanstandet wurden deren zwangsläufig fehlende Fachkenntnisse und Berufserfahrungen sowie der Versuch der Institutsleitung, unter dem Begriff des „Wirtschaftstreuhänders“ bzw. „Rechtswahrs“ den gerade erst unter Schwierigkeiten geschaffenen Begriff des WP aus Gleichschaltungsgesichtspunkten wieder zu eliminieren. Auch die in der Ehrengerichtsordnung gegebene Möglichkeit der Einflussnahme durch den IdW-Vorsitzenden – und damit eines Unkundigen in Fragen der

³³¹ BArchB, R 3101/17647, Blatt 137

³³² ebenda, Blatt 133

³³³ Schreiben Eicke an RWM vom 11. Januar 1937, BArchB, R 3001/20566, Blatt 47-55

Berufsausübung – wurde als unzulässig verworfen und der Reichswirtschaftsminister um Abhilfe durch eine tiefgreifende Reorganisation der Berufsvertretung gebeten.

Gerade diese zweite Denkschrift zeigt zweierlei: den persönlichen Mut des Verfassers, sich den Ausführungsorganen der Gleichschaltung nicht widerspruchslos zu unterwerfen und das Vertrauen in die Person des noch amtierenden Reichswirtschaftsministers Schacht von Seiten der Berufsangehörigen.

Interessanterweise wurde die Erweiterung des betriebswirtschaftlich orientierten Aufgabenspektrums um weltanschauliche und völkisch-ständische Argumente nicht durch staatliche Forderungen oder gesetzliche Vorschriften betrieben, sondern nach einer kurzen Phase untätigen Abwartens durch Selbstverpflichtung aller Berufsangehörigen auf Betreiben einer linientreuen Verbandsführung in Gestalt beruflicher „Pflichtenhefte“, die allerdings ohne inhaltliche Zustimmung der Verpflichteten zustande kamen. So stellten die auf dem Leipziger Juristentag 1936 durch die Reichsgruppe Wirtschaftsrechtler des NS-Rechtswahrerbundes veröffentlichten „Leipziger Thesen“ den Versuch dar, die schon bisher für die Berufsarbeit geltenden Grundsätze der Verschwiegenheit und Unabhängigkeit durch Festlegung auf die Ziele einer völkisch geordneten Wirtschaft politisch zu erweitern.³³⁴ Die Verpflichtung, dass die - auch durch Dienstleid auf den Führer und Reichskanzler zu bekräftigende - Berufsausübung der WP stets und zuerst nationalsozialistischen Grundsätzen entsprechen müsse, majorisierte alle weiteren beruflichen Pflichten, schon bevor sie rechtlich kodifiziert waren.³³⁵

An die Stelle der liberalistisch-kapitalistischen Marktwirtschaft sollte im nationalsozialistischen Staat eine organisch verfasste Wirtschaft treten, deren Priorität nicht primär auf dem unternehmerischen, individuellen Gewinnstreben, sondern auf dem Wohl der Volksgemeinschaft liegen sollte. Damit sollte jedoch kein Gewinnverbot bewirkt, sondern bei einem mäßigen, zulässigen Gewinn sonst häufig zu beobachtende

³³⁴ Paulludwig Buchholz/Theodor Becker, Zur Entwicklung des Wirtschaftstreuhandwesens, in: Der Wirtschaftstreuhand, 5 (1936), S. 448

³³⁵ Otto Mönckmeier, Die Stellung des Prüfungs- und Treuhandwesens in der Wirtschaftsordnung, Kongress-Archiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Berichte und Reden des ersten deutschen Fachkongresses für das Prüfungs- und Treuhandwesen in Weimar vom 13. Bis 15. November 1936, Berlin 1937, S. 37;

Kapitalfehlenkungen mit der Folge ruinöser Konkurrenz auf übersättigten Märkten verhindert werden.³³⁶

Deutlicher wurde z.B. im Rahmen der Steuergesetze durch die Generalklausel in §1 Abs.II des Steueranpassungsgesetzes 1934³³⁷ gefordert, dass die Steuergesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen seien. Was darunter zu verstehen war, erläuterte Staatssekretär Fritz Reinhardt bei der Amtseinführung des neuen Präsidenten des Reichsfinanzhofes (RFH) mit besonderem Hinweis darauf, dass sich die Generalnorm auf sämtliche vorhandenen Steuergesetze erstrecke und auch Vorschriften einbeziehe, die vor dem 30. Januar 1933 entstanden waren.³³⁸

Der Vorstand des IdW hatte sich auf seiner Jahreshauptversammlung am 19. Februar 1933 nicht explizit mit den geänderten Machtverhältnissen befasst, so dass die Veröffentlichung des Hauptversammlungsprotokolls mit der Ankündigung erster Schritte zur Gleichschaltung des Instituts und seiner Mitglieder zusammenfielen. Dieser Vorgang, dem sich in der Folge keine Institution im Deutschen Reich entziehen konnte, schien zumindest einige Mitglieder des IdW nicht unvorbereitet erreicht zu haben, wie die zeitnahe Einsetzung eines „Aktionsausschusses“ des IdW vermuten lässt.³³⁹

Neben einer Ergebnisadresse an die neuen Machthaber, die den zukünftigen Alleinvertretungsanspruch des IdW für die deutschen WP/WPG durch die neue Regierung gegenüber konkurrierenden Vereinigungen ebnete, wurden vom IdW die künftigen Aussichten für eine organische Weiterentwicklung des Wirtschaftsprüfergedankens günstiger beurteilt und bereits konkrete Wünsche an die neue Reichsregierung formuliert: neben der Ausdehnung der gesetzlichen Pflichtprüfung auf sämtliche Aktiengesellschaften sollten auch sämtliche kommunale Betriebe prüfungspflichtig werden. Die WP wünschten eine staatlich befürwortete Gebührenordnung für Pflichtprüfungen, um zumindest auf diesem Gebiet störende Konkurrenz zu beseitigen und die schließlich vom RWM zum 1. Januar 1935 in Kraft gesetzt wurde.

³³⁶ Gottfried Feder, Nationalsozialistische Wirtschaftsgestaltung, in: Die nationale Wirtschaft, 1/2 (1933/34), S.118

³³⁷ Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, RGBl. I S. 295

³³⁸ o.V., in: WP-Nachrichten, 4 (1935), S. 71 – 75

³³⁹ Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 51 f.

Der zur Umsetzung der Gleichschaltung gebildete Aktionsausschuss (Mitglieder waren für die NSDAP die Herren Wanieck und Bodenstein, für die DNVP die Herren Horn und Voss) hatte auch die Frage der „künftigen Bestellung nicht-arischer WP“ behandelt und bereits zu diesem frühen Zeitpunkt vorgeschlagen, „eine weitere öffentliche Bestellung von WP jüdischer Abstammung auszusetzen“.³⁴⁰ Der Prozess der Gleichschaltung des Wirtschaftsprüfungswesens setzte sich durch den Beitritt des IdW zum BNSDJ am 29. Mai 1933 fort. Auf der Vorstandssitzung vom 8. Juni 1933 wurde Otto Wanieck von der Treuhand-Vereinigung zum neuen Vorsitzenden des IdW gewählt.³⁴¹

Der Frage nach der Weiterbeschäftigung jüdischer Mitarbeiter fiel auch der seit 1928 amtierende DRT-Vorstand Walter Susat zum Opfer, der noch im laufenden Geschäftsjahr 1933 seinen Vorstandsposten räumen musste und zum 1. Juni 1934 durch Dr. Wilhelm Voss ersetzt wurde.³⁴² Bereits im April 1933 verlangte das IdW in seinem „Nationalprogramm“, die öffentliche Bestellung von WP jüdischer Abkunft auszusetzen und forderte sie auf, ihre Ämter in den Berufsorganisationen aufzugeben. Jüdische WP verloren ab 1934 ihre Zulassung, wenn sie emigrierten. Ab April 1935 mussten alle Sozietäten mit jüdischen Gesellschaftern aufgelöst werden. Seit Sommer 1936 durften Juden weder zum WP-Examen zugelassen noch als WP bestellt werden und im November 1938 wurde den 26 noch im IdW verbliebenen jüdischen WP und einer WPG die Berufszulassung mit Wirkung zum Jahresende entzogen.

Die antijüdische Verbandspolitik betraf auch die Mandantenbeziehungen. Ab 1934 wurden die Vertretungsbefugnisse arischer WP vor Gerichten und Behörden für jüdische Mandanten stark eingeschränkt – besonders, wenn die WP Parteimitglieder waren. Im Januar 1939 ordnete Institutsführer Otto Mönckmeier an, dass die Vorschriften über die

³⁴⁰ Hans Adler, Die künftige Ausgestaltung der deutschen Wirtschaftsprüfung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2 (1933), S. 157 f.

³⁴¹ Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 54; Bernd Meisel, Geschichte, S. 212 ff.; IdW – 75 Jahre Wirtschaftsprüfer - Rückblicke, S. 30;

³⁴² Der DRT-Geschäftsbericht für das Geschäftsjahr 1933 vermerkt mit keinem Wort das Ausscheiden des Vorstandsmitgliedes Walter Susat, sondern erwähnt lediglich im Bericht des Aufsichtsrates für das Geschäftsjahr 1934 den Eintritt des neuen Vorstands Dr. Wilhelm Voss zum 1. Juni 1934; Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 52; Schreiben Eisenhart-Rothe an RFM vom 19. September 1933 BArchK, Nachlass Sämisch, N 1171/197

Vertretung und Beratung von Juden auch von WP anzuwenden zu seien, die weder der Partei noch ihren Gliederungen angehörten.³⁴³

Auch der VDB, mit dem sich das IdW seit Jahren in einer zermürbenden Auseinandersetzung befand, konnte sich dem politischen Druck zur Gleichschaltung nicht entziehen. Er löste sich auf einer Versammlung am 11. Februar 1934 durch Beschluss selbst auf und ging im Bereich der Wirtschaftsrechtler des BNSDJ auf.³⁴⁴ Der Versuch des BNSDJ, auch das IdW zur Selbstauflösung zu veranlassen, scheiterte an der Intervention des RWM.³⁴⁵ „Die Tatsache, dass es das RWM schaffte, das Institut [der Wirtschaftsprüfer, Anmerkung des Verfassers] vor dem Zugriff des BNSDJ zu bewahren, muss als Meilenstein in der Geschichte des Wirtschaftsprüferberufes angesehen werden.“ Der BNSDJ wollte den unter großen Mühen zustande gekommenen Beruf der Rechnungswesen- und Bilanzierungsexperten durch sogenannte Wirtschaftstreuhänder ersetzen und ihnen durch eine großzügig bemessene Übergangszeit ohne qualifizierende Berufsexamina die Befähigung zur Durchführung von Pflichtprüfungen zuerkennen, da erst zukünftig – nach 1935 - die Stellung erheblicher Anforderungen für Bewerber in Aussicht genommen wurde. Der 1937 ins Leben gerufene, nicht durch ein anerkanntes Fachexamen qualifizierte, namensgleiche „Wirtschaftstreuhänder NSRB“ verfügte dann bei weitem nicht mehr über derartig weitreichende Befugnisse.³⁴⁶

Die weitere Entwicklung der Berufsorganisation war gekennzeichnet einerseits durch die verbandsinternen Machtverschiebungen hin zu den nationalsozialistisch orientierten Organisationen und andererseits durch die vom IdW gewünschte Erweiterung des Aufgabenbereiches der WP, vor allem durch die Ausdehnung der Prüfungspflicht auf sämtliche Aktiengesellschaften und auf sämtliche öffentlich-rechtlichen, kommunalen Versorgungsbetriebe.³⁴⁷ Als weitere Vorbehaltsaufgabe trat ab 1937 die obligatorische Jahresabschlussprüfung der Kreditinstitute hinzu.³⁴⁸ Ab 1940 unterlagen auch alle Versicherungsunternehmen der pflichtgemäßen Prüfung durch WP. Der

³⁴³ IdW – 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IdW – Rückblicke, S. 42

³⁴⁴ Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 57

³⁴⁵ IdW – 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IdW – Rückblicke, S. 33 f.

³⁴⁶ Brian Markus, Der Wirtschaftsprüfer, S. 69 f.

³⁴⁷ Karl Werres, Neue Aufgaben des Wirtschaftsprüfers, in: Die nationale Wirtschaft, 1/2 (1933/34), S. 24-26.; Otto Wanieck, Vorschläge zur Reform des Revisions- und Treuhandwesens, S. 51-56; Robert Möllenberg, Wirtschaftsprüfung und die DRT in der Zwischenkriegszeit, S. 55 ff.

³⁴⁸ Bernd Meisel, Geschichte, S. 216 f.

nationalsozialistische Staat hatte durch die Erweiterung der Vorbehaltsaufgaben und durch die Einführung des Beratungsgedankens neben der Prüfungsaufgabe nicht nur für eine gesicherte Beschäftigung vorzugsweise der WP/WPG gesorgt, sondern auch die Nachfrage der gewerblichen Wirtschaft nach diesen Spezialisten des Rechnungswesens und der Bilanzierung erhöht. Mit der Erweiterung des Aufgabenspektrums ging auch eine Intensivierung der beruflichen Facharbeit des IdW mit der Konstituierung einer Vielzahl von Fachausschüssen und des „Großen Fachrats“ einher.

Unmittelbar nach Kriegsausbruch wurde durch Verordnungen³⁴⁹ bestimmt, dass die Jahresabschlussprüfungen bis auf weiteres auszusetzen seien, da die bereits veranlassten und noch zu erwartenden Einberufungen eine ordnungsgemäße Durchführung der Abschlussprüfungen sowohl bei den damit beauftragten WP als auch bei den zu prüfenden Unternehmen nicht mehr erwarten ließen. Im Jahr 1941 und angesichts der zunächst erzielten militärischen Erfolge wurde diese Verfügung für alle Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 1940 endeten, wieder aufgehoben.³⁵⁰

Durch die Kriegshandlungen und die Besetzung der zuvor umkämpften Gebiete kamen neue Aufgaben auf die WP/WPG auch außerhalb des Reichsgebietes zu. Einerseits waren Pflugschaften für feindliche Vermögen im Reichsgebiet zu betreuen, deren Besitzer sich im Ausland befanden. Andererseits entstanden Prüfungsaufgaben im Auftrag der Militär- oder Zivilverwaltungen bei im Ausland belegenen Unternehmen, die entweder anteilmäßig zu deutschen Firmen bzw. Konzern-Konsolidierungskreisen gehörten und

³⁴⁹ Verordnung über Maßnahmen auf dem Gebiet des Rechts der Handelsgesellschaften und der Erwerbs- und Genossenschaften vom 4. Oktober 1940, RGBI. I, 1940, S. 1337, BArchB, R 3001/20535, Blatt 180 und Zweite Verordnung über weitere Maßnahmen auf dem Gebiet des Handelsrechts während des Krieges, RGBI. I 1941, S. 23, BArchB R 3001/20535, Blatt 246

³⁵⁰ Einen Hinweis, inwieweit die Verschärfung der Personalsituation durch Einberufungen auch für die DRT bedeutsam wurde, geben die Protokolle von Vorstandssitzungen mit den Abteilungsleitern zwischen Dezember 1940 und Juni 1941: die als Dauermaßnahme vorgesehene Abkürzung der Prüfungszeiten dürfe auf keinen Fall bei Prüfungen für den RRH bzw. das RLM zur Anwendung kommen; die Prüfungsgrundsätze sollen unangetastet bleiben und nur von Fall zu Fall sollten nach eigenem Ermessen Kürzungsmöglichkeiten wahrgenommen und durch einen Vermerk im Prüfungsbericht zur Haftungsbeschränkung kenntlich gemacht werden; Ziel der Maßnahmen seien nicht etwa nachlässigere Prüfungen sondern überlegtere und klarere Dispositionen der Mitarbeiter; im Zusammenhang mit der Aufdeckung stiller Reserven solle grundsätzlich am bisherigen Aufbau der erweiterten Erfolgsrechnung festgehalten, die Quellen der Übergewinne jedoch besser kenntlich gemacht werden; bei Arisierungsgutachten sei einleitend der Auftrag genau zu beschreiben und im weiteren Text keine Bewertungsentscheidung zu treffen, sondern nur Anhaltspunkte für deren Festsetzung zu nennen, BArchB, R 8135/5899

die für die deutsche Kriegswirtschaft sowohl militärische als auch zivile Rohstoffe und Güter produzierten bzw. beschafften. Daneben waren – analog zu den Preisprüfungen im Inland – auch in den besetzten Gebieten derartige Prüfungen vorzunehmen und Rechenschaftsberichte kriegswichtiger Unternehmen und von Organisationen zur Versorgung der Zivilbevölkerung zu überprüfen.³⁵¹ Die DRT war in erheblichem Maße in diese Tätigkeiten eingebunden. Teilweise prüften WP der DRT auch im eigenen Namen die Abschlüsse und sonstigen Erklärungen solcher Unternehmen.³⁵²

Ein besonderes Problem stellte sich nach der Inkraftsetzung des AktG1937 für das aus der sog. „Zerschlagung des Rest-Tschechei“ hervorgegangene Protektorat Böhmen und Mähren, als die Frage der Einbeziehung der für die Kriegswaffenproduktion äußerst bedeutsamen tschechischen Unternehmen Skoda, Waffenwerke Brünn und Erste Brüner Maschinenfabriksgesellschaft in den sog. Waffenblock der Reichswerke Hermann Göring und das dabei anzuwendende Aktienrecht bzw. dessen Auswirkung auf die bestehenden Syndikatsverträge zur Sicherung des deutschen Einflusses zur Entscheidung anstanden.

Johannes Bähr hat zutreffend auf den mit der wachsenden Zahl der unternehmenshistorischen Untersuchungen eingetretenen Paradigmenwechsel von einer generellen Instrumentalisierung der Wirtschaft für die Ziele des nationalsozialistischen Regimes hin zu einzelnen Akteuren und auf deren Handlungsspielräume und Strategien hingewiesen. Eine Reduzierung des für die Unternehmen relevanten Handlungsrahmens auf diktaturtypische Lenkungs- und Kontrollmechanismen vernachlässigte die zu erwartende Anpassung und das Eigeninteresse der Unternehmen; neben Unberechenbarkeit und Zwang entwickelten die Unternehmen aber auch Regelvertrauen zum diktatorischen Staat.³⁵³

³⁵¹ Bernd Meisel, *Geschichte*, S. 231 f.; Brian Markus, *Der Wirtschaftsprüfer*, S. 88

³⁵² Die Jahresabschlüsse der Aero-Bank, S.A., Paris, einer Tochtergesellschaft der Bank der Deutschen Luftfahrt, Berlin, wurden von WP Dr. Richard Karoli, Vorstandsmitglied der DRT, geprüft und testiert: Jahresabschlüsse zum 31.12.1941 BArchB R 8135/4189, 31.12.1942 BArchB R 8135/7056, 31.12.1943 BArchB R 8135/4188

³⁵³ Johannes Bähr, „Corporate Governance“ im Dritten Reich, S. 61 ff.

IV. Die DRT als Prüfungsgesellschaft

A. Vorbemerkungen

Der Nachweis durchgeführter Abschlussprüfungen kann entweder durch die Vorlage der Prüfungsberichte selbst oder durch die bei ihrer Abfassung entstandenen Arbeitspapiere erbracht werden. Insoweit dokumentieren und repräsentieren die Berichtsbestände des BArchB die Prüfungstätigkeit der DRT. Die zugehörigen Arbeitspapiere standen allerdings nicht mehr zur Verfügung.

Da die Einbeziehung sämtlicher beim BArchB verfügbaren DRT-Prüfungsberichte in die vorliegende Untersuchung den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde und andererseits davon ausgegangen werden muss, dass aufgrund von kriegsbedingten Auslagerungen, Evakuierungen sowie Bomben- und Brandschäden die Berichtsbestände nicht mehr vollständig sind, wurden für den hier gewählten Betrachtungszeitraum 1925 bis 1945 mehrere Samples aus Prüfungsberichten über Jahresabschlüsse unterschiedlicher Unternehmen für verschiedene Zeitabschnitte gebildet, da nicht die inhaltliche Wiedergabe einzelner Prüfungsberichte, sondern deren gemeinsame Merkmale bzw. differenzierende Besonderheiten Gegenstand der Untersuchung sein sollen.

Dabei wurde unterstellt, dass sich durch zeitbezogene, vergleichende Berichtsanalysen und möglichst genauen, detaillierten Nachvollzug der dokumentierten Prüfungshandlungen die Einhaltung genereller, berufsüblicher Grundsätze über Prüfung und Berichterstattung bei Abschlussprüfungen durch die beauftragte WPG in den Prüfungsberichten aufzeigen lassen sowie gegebenenfalls einen Wandel in der Berufsauffassung über die Prüfungstätigkeit und ihre Berichterstattung zeigen könnten. Ebenso interessiert die Frage, ob die DRT als staatseigene WPG in einer Zeit ständig steigender rüstungs- und kriegsbedingter Anstrengungen besondere Beziehungen zu ihren Auftraggebern entwickelte, die Einfluss auf Gestaltung und Inhalt der Prüfung und ihre Berichterstattung nahmen. War die Tätigkeit der DRT überhaupt noch die einer berufsüblichen Maximen folgenden und nur ihren Mandanten verpflichteten WPG, wenn sie ab Mitte der dreißiger Jahre - trotz geänderter staatlicher Anforderungen an ihre

Mandanten - bei Jahresabschlussprüfungen nach den Grundsätzen der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit bzw. der Unternehmensrentabilität Jahresabschlüsse und wirtschaftliche Verhältnisse der Mandanten prüfte und hierüber in einer Weise berichtete, in der sie bereits an den RRH berichtet hatte?

Im Folgenden wird daher auch der Frage nachzugehen sein, ob die Ministerialbürokratie in höherem Maße an der Bestätigung der Einhaltung formaler Ordnungsmäßigkeitskriterien für eine vergangenheitsorientierte Rechnungslegung oder an gegenwartsorientierten Darstellungen von Unternehmenswachstum, Produktionskapazität und Leistungoutput unter den Nebenbedingungen neuer politischer Zielvorstellungen und Weisungen sowie konkreter Planvorgaben interessiert war? Speziell dieser Interessenverschiebung soll anhand der Abschlussprüfungen von Unternehmen aus dem Firmenverbund nachgegangen werden, die z.B. dem RLM nahe standen und deren Prüfungs- und Berichtsweisungen sie besonders unterworfen waren. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Schaffung des Berufs der WP 1931 aufgrund der Notverordnungen keine „Stunde Null des Prüfungswesens“ bedeutete, da bereits seit geraumer Zeit Treuhänder und Treuhandgesellschaften – meist im Bankenauftrag - über Jahresabschlüsse und deren Prüfung schriftlich berichteten. Seither haben sich für die Form der Berichterstattung und die Darstellung der Berichtsinhalte bestimmte Standards aus den Anforderungen der Berichtsempfänger herausgebildet. Besonders die Berichte der renommierten, großen Prüfungsgesellschaften – unter ihnen auch die DRT - erreichten, wie zu zeigen sein wird, bereits früh ein hohes, fachlich kompetentes und richtungsweisendes Niveau, das bereits den Inhalten späterer IdW-Fachgutachten hinsichtlich Prüfungsdurchführung, Berichterstattung und Testierung weitgehend entsprach und eine dementsprechend hohe Wertschätzung der Mandanten implizierte.³⁵⁴

Zu berücksichtigen ist auch, dass sich sowohl in Bezug auf Stellung und Aufgabe des WP gegenüber den von ihm zu prüfenden Unternehmen als auch in der gesellschaftlichen

³⁵⁴ Bereits 1933 begann das IdW mit der Veröffentlichung von Fachgutachten, von denen eine Vielzahl den Jahresabschluss und seine Prüfung betraf. Zwar sind heute die meisten dieser zwischen 1933 und 1942 entstandenen, die Berufsangehörigen bindenden Fachgutachten wieder aufgehoben bzw. durch neuere Fassungen ersetzt und überholt. Jedoch zeigt die im WP-Handbuch 1996, S. 1743 - 1746 enthaltene Auflistung der Fachgutachten seit 1933 diese als fachliche Hilfen für die Berufsangehörigen gedachten Vorgaben, ihre zentrale Bedeutung für die Prüfung des Jahresabschlusses und die Bemühungen der Berufsorganisation um einheitliche Lösungen der dabei auftretenden Zweifelsfragen an.

Relevanz seiner Arbeit, allein schon durch die Entwicklung des politischen Umfeldes und die geltende Rechtsordnung, innerhalb des gewählten Betrachtungszeitraums 1925 bis 1945 deutliche Verschiebungen herausbildeten und der WP politischen Pressionen unterlag.³⁵⁵ Die Prüfungsberichte der DRT zeichneten sich – wie anhand der Samples im Folgenden gezeigt wird – durchgängig durch klare, verständliche Darstellungen und berufstübliche Neutralität sowohl gegenüber den Entscheidungen des jeweiligen Unternehmens-Managements als auch bei der Beurteilung der rüstungs- und kriegswirtschaftlichen Umstände in der Unternehmens-Rechnungslegung aus. Insoweit kann die in den Prüfungsberichten und Gutachten der Vorkriegszeit konkretisierte, beispielhafte Berufsauffassung und Facharbeit der DRT bereits mit den Vorgaben gleichgesetzt werden, die sich erst später als spezielle Fachgutachten und Stellungnahmen über den Jahresabschluss herausbildeten und dann offiziell zu verbindlichen Normen für die Gesamtheit der Berufsangehörigen wurden.

Für die Zusammensetzung der Samples wurden Jahresabschlüsse solcher Unternehmen ausgewählt, die für die Prüfungstätigkeit der DRT in der jeweiligen Periode bedeutsam waren und die erwarten ließen, dass besondere Entwicklungen und Entscheidungen im Umfeld der Unternehmen außerhalb der Jahresabschlüsse zu einer von der Norm abweichenden, erweiterten Berichterstattung über die wirtschaftlichen Verhältnisse geführt haben könnten. Bereits in einem frühen Stadium der Berichtsrecherchen wurde deutlich, dass aus den Prüfungsberichten originär keine Hinweise auf gezielte Einflussnahme, politisch gewünschte oder manipulierte Darstellungen erkennbar waren, sondern dass sich die Berichterstattung in dem gesetzlich gezogenen Rahmen hielt. Ob, wie allerdings zu vermuten ist, von anderer Stelle oder in anderen Zusammenhängen Einfluss oder Druck ausgeübt wurde, ist jedoch aus den Berichten nicht zu entnehmen.³⁵⁶ Lenkungs- und Kontrollmaßnahmen und daraus eventuell abzuleitende Konsequenzen gegenüber den geprüften Unternehmen waren nicht Gegenstand der Berichterstattung und auch die Frage bleibt offen, ob die DRT in ihren Berichten über sämtliche bei ihren

³⁵⁵ Vgl. z.B. Schreiben Keppler vom 19. Juli 1935 an RWM wegen Umdeutung der Schweigepflicht des Wirtschaftsprüfers in eine Anzeigepflicht, BArchB R 3101/17647, Blatt 232; Aufzeichnung über die Offenbarungspflicht des Wirtschaftsprüfers vom 8. Juli 1936, BArchB R 3001/20534, Blatt 40-45; Schreiben RJM an RWM vom 27. Juli 1936, BArchB R 3001/20534, Blatt 47- 50

³⁵⁶ Johannes Bähr, "Corporate Governance" im Dritten Reich, S 79 f.

Prüfungen getroffenen Feststellungen vollständig und vorbehaltlos berichtete oder ob sie einer engen Auslegung des Prüfungsauftrages folgte.

Dass die Ministerialbürokratie sowohl der Weimarer Republik als auch des Dritten Reiches für die Durchführung ihrer Arbeit durch die Prüfungsberichte Unterstützung erfuhr, entsprach den Wünschen des öffentlichen Auftragsgebers, war insoweit gewollt und bedeutete bis zu einem gewissen Maß die sinnvolle Nutzung von Synergieeffekten. Es darf in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass bestimmte Erscheinungen der wirtschaftlichen und politischen Realität des Dritten Reichs von der DRT unkommentiert hingenommen wurden, wie z.B. die ersatzlose Streichung der während der Weimarer Zeit in den Unternehmen eingeführten Mitbestimmung und das daraus abgeleitete Entsendungsrecht des Betriebsrats von Arbeitnehmervertretern in die Aufsichtsräte.

Sample 1 betrifft die in der VIAG zusammengefassten Unternehmen des Reiches und Preußens bzw. solche mit mehrheitlicher Reichsbeteiligung, die aus den ehemaligen Reichskriegsgesellschaften hervorgegangen waren und aus der Zeit vor der kleinen Aktienrechtsnovelle stammen, als die DRT mit Prüfungen nach kaufmännischen Grundsätzen laut RHO primär dem RRH zuarbeitete. Es handelt sich um Unternehmen, die zu den ersten Mandanten der DRT überhaupt gehörten und der Grundstoffindustrie (Stickstoff- und Aluminiumerzeugung) bzw. Energiewirtschaft (Stromerzeugung und – Verteilung) zuzurechnen waren. Die hier vorgesehene Analyse der in den Samples erfassten Jahresabschlüsse betrifft weniger die Darstellung singulärer Prüfungsergebnisse als vielmehr übergreifende wirtschaftliche Besonderheiten, die über den erteilten Prüfungsauftrag hinausgingen und durch die Prüfungstätigkeit der DRT in der jeweiligen Periode offengelegt wurden.

Sample 2 behandelt vorzugsweise Unternehmen der Kreditwirtschaft, die sowohl durch die Bankenkrise von 1931 und staatliche Sanierungsmaßnahmen des Deutschen Reiches

bzw. des Landes Sachsen (Dresdner Bank und ADCA)³⁵⁷ und durch den politischen Wandel der Jahre nach 1933 beeinflusst waren.

Bei der Bewältigung der Unternehmenskrisen als Folge der Bankenkrise des Jahres 1931 kamen durch Auflagen des RWM und auf Veranlassung des RRH auf die DRT wegen der für die Sanierung eingesetzten Reichsmittel besondere Prüfungsaufgaben zu.³⁵⁸ Daneben wurde mit der AEG ein Unternehmen mit wirtschaftshistorischer Tradition und mit der BRABAG eine Neugründung unter einem Zwangskartell mit dem zeitaktuellen Unternehmensziel der Treibstoffherzeugung aus heimischer Braunkohle ausgewählt; die Zwecksetzung der Analysen für diese Gesellschaften entspricht der in Sample 1.

Für Sample 3 wurden Unternehmen ausgewählt, die entweder bestimmten Ministerien besonders nahe standen (RLM) oder durch spezielle Produktionsanforderungen eine Sonderstellung einnahmen und durch die politischen Ereignisse ein außergewöhnliches Wachstum aufwiesen, wie z.B. die Reichswerke Hermann Göring AG (RHG), in deren Gründung,³⁵⁹ Aufbau³⁶⁰ und Geschäftsführung die DRT auf vielfältige Weise integriert war und die durch außergewöhnliche territoriale Zugewinne aus Okkupationen und Kriegereignisse hinzutretenden Unternehmen des Waffenblocks.³⁶¹ Das Interesse gilt vor allem den sachlichen und wirtschaftlichen Besonderheiten der Jahresabschlussprüfung und der Frage, ob der DRT hierbei eine Sonderstellung als ausschließliche WPG verschafft wurde.

³⁵⁷ Verordnung des Reichspräsidenten über die Sanierung von Bankunternehmen vom 22. Februar 1932, RGBI. I, S. 83

³⁵⁸ Bericht der DRT über die Sonderprüfung der Dresdner Bank, BArchB R 8135/2100, Blatt 28 f. bzw. Vorbericht der DRT über die Prüfung des Jahresabschlusses der ADCA zum 31. Dezember 1932, BArchB R 8135/2462, Blatt 3-5; Ute Pothmann, Wirtschaftsprüfer, S. 161 - 180

³⁵⁹ Bei der Gründung der Reichswerke Aktiengesellschaft für Erzbergbau und Eisenhütten „Hermann Göring“ am 15. Juli 1937 traten Paul Pleiger, Wilhelm Voss und Hellmut Vits neben der Deutschen Revisions- und Treuhand AG, Berlin, und der Garantie- und Abwicklungsgesellschaft mbH, Berlin, eine Tochtergesellschaft der DRT, als Gründer auf, BArchB R 8135/4082

³⁶⁰ Schreiben DRT an das Amt für deutsche Roh- und Werkstoffe beim Beauftragten für den Vierjahresplan vom 19. Februar 1937, BArchB R 3101/17698 Blatt 4-6

³⁶¹ Den „Waffenblock“ bildeten die Reichswerke AG für Waffen- und Maschinenbau „Hermann Göring“ mit einer Vielzahl von reichsdeutschen Untergesellschaften sowie vormaligen ausländischen Unternehmen, die durch besatzungsbedingte Treuhandhaft und sogenannten „Aktienwerb aus jüdischem und staatsfeindlichem Protektoratsbesitz“ zu Beteiligungen deutscher Holding-Gesellschaften, wie z.B. der Waffen-Union Skoda-Brünn GmbH, Berlin, geworden waren; BArchB R 8135/8117, R 8135/2030 und R 8135/8116

Ziel aller Berichterstattungen über gesetzliche Abschlussprüfungen ist die Feststellung, ob die Buchführung, der Jahresabschluss und ggfs. ein Geschäftsbericht der geprüften Gesellschaft Gesetz und Satzung entsprechen; daher ist die Abschlussprüfung die umfassende Prüfung der Rechenschaftslegung eines Unternehmens.³⁶² Diese Aufgabe besteht sowohl gegenüber der Öffentlichkeit und ihren Erwartungen als auch gegenüber dem Unternehmen selbst.³⁶³ Hinzutreten können spezielle Prüfungsanforderungen, deren Zweck sich aus dem Prüfungsauftrag ergibt. Als gesetzliche Vorschriften gelten hierbei solche, die die Rechnungslegung – also Bestimmungen über die Buchführung, das Inventar, die Bewertung, die Gliederung des Jahresabschlusses und den Geschäftsbericht – betreffen.

Konkulent mit den hier erwähnten gesetzlichen sind auch solche Vorschriften gemeint, die nach Maßgabe anderer Gesetze – z.B. Steuerrecht, Patentrecht oder Sozialversicherungsrecht - für die Rechnungslegung einschlägig sind, jedoch nur soweit, als sich daraus Rückwirkungen auf den Jahresabschluss ergeben.

Ergänzend hierzu hat der Hauptfachausschuss durch weitere Fachgutachten Grundsätze entwickelt, die bei ordnungsmäßiger Berichterstattung über solche Abschlussprüfungen Anwendung finden: neben dem Fachgutachten über die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken³⁶⁴ liefert das Fachgutachten über die Ordnungsmäßigkeit der Berichterstattung über Abschlussprüfungen³⁶⁵ vor allem dem geprüften Unternehmen und seinen Organen Anhaltspunkte dafür, welche Angaben und Erläuterungen ein Prüfungsbericht enthalten soll, um dem Gesetz zu entsprechen und wie die im Prüfungsbericht getroffenen Feststellungen in rechtlicher und vor allem betriebswirtschaftlicher Sicht zu würdigen sind.³⁶⁶

Folgende wesentliche Leitlinien für die Berichterstattung über Abschlussprüfungen hat Richard Karoli³⁶⁷ nach der seinerzeit herrschenden Berufsauffassung abgeleitet:

³⁶² FG 1/1967 des Hauptfachausschusses des Institut der Wirtschaftsprüfer, TZ B, Anhang 2 in Verbindung mit FG 1/1970, TZ B

³⁶³ Richard Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, S. 28

³⁶⁴ FG 3/1977 des Hauptfachausschusses des Institut der Wirtschaftsprüfer

³⁶⁵ FG 1/1970 des Hauptfachausschusses des Institut der Wirtschaftsprüfer, TZ A

³⁶⁶ Richard Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, S. 113

³⁶⁷ ebenda, S. 125

I. Teil: Einleitung und Allgemeines

1. Auftraggeber
2. Auftrag
3. besondere Verhältnisse der geprüften Unternehmung
4. Unterlagen der Prüfung und Auskunftserteilung

II. Teil: Die Ergebnisse und die Erläuterung der Prüfung im Einzelnen

1. Die Buchführung
2. Der Jahresabschluss
 - a) Die Bilanz
 - b) Die Gewinn- und Verlustrechnung
3. Der Geschäftsbericht

III Teil: Eventuelle Besonderheiten des Prüfungsergebnisses, wie Organisations-, Liquiditäts-, Rentabilitätsfragen

IV. Teil:

1. Wortlaut des Bestätigungsvermerks
2. Unterschrift der Prüfer

V. Teil: (Anhang oder Sonderband) Anlagen

In teilweise geänderter Reihenfolge und etwas spezifizierterer Gliederung entsprach diese Auflistung bereits dem späteren IdW-Fachgutachten 1/1970³⁶⁸ über die Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung über Abschlussprüfungen.

Spätestens ab 1934 zeigten sämtliche DRT-Prüfungsberichte grundsätzlich diesen Aufbau und entsprachen damit frühzeitig der generellen, berufsüblichen Auffassung.

Die allgemeinen Berichtsgrundsätze fordern vom Abschlussprüfer einen wahrheitsgetreuen schriftlichen Bericht, der klar und verständlich das Ergebnis seiner Prüfung mit allen wesentlichen Ergebnissen wiedergeben und alle in gesetzlichen Vorschriften oder vertraglichen Vereinbarungen geforderten Feststellungen enthalten soll. Der Berichtsinhalt soll nach der Überzeugung des Prüfers den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, gegebenenfalls die Verwendung der Prüfungsergebnisse Dritter vermerken und insbesondere bestätigen, dass der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht hat.

³⁶⁸ WP-Nachrichten 1970, S. 138

Gemäß der speziellen Berichtsgrundsätze besteht zwar keine generelle Verpflichtung, die Prüfung und Berichterstattung auch auf die Entwicklung der rechtlichen Verhältnisse und wirtschaftlichen Grundlagen auszudehnen, jedoch haben sich solche Darstellungen im Bericht – ebenso wie die der Vermögens- und Ertragslage – als langjährige gute Berufsausübung erwiesen und bestens bewährt.³⁶⁹

Aus dem Prüfungsbericht sollen die Umstände der Erteilung des Prüfungsauftrags, seine Durchführung und der benötigte Zeitraum ebenso hervorgehen wie ggfs. die Vorlage einer vom Vorstand abgegebenen Vollständigkeitserklärung. Mit dieser Erklärung bestätigen die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft, dass der dem Prüfer vorgelegte Jahresabschluss sämtliche Buchungsvorgänge, die das Geschäftsjahr betreffen, in nachvollziehbarer Form enthält. Der spezielle Grundsatz der Erläuterung des Jahresabschlusses im Prüfungsbericht impliziert, dass alle zusammengefassten Einzelposten in sinnvolle Teilbeträge zu zerlegen und hinsichtlich ihres Zustandekommens und ihrer Veränderung im Berichtsjahr ausreichend zu erklären sind, soweit dies für die Beurteilung durch die Berichtleser von Bedeutung sein kann. Das bedeutet im Einzelnen, dass über die genannten Posten auch quantitative Angaben zu machen sind.

Besonders ist bei der Zusammenstellung von Einzelposten auf die Ausübung von Wertansatz-, Bewertungs- und Abschreibungswahlrechten sowie die angewandten Bewertungs- und Abschreibungsmethoden hinzuweisen. Aus diesem Grunde wurden - zur Überprüfung der oben getroffenen Arbeitshypothese - in den folgenden Untersuchungen die in die einzelnen Samples einbezogenen Jahresabschlüsse anhand der verwendeten Wertansätze für die Einzelposten der Bilanz und Erfolgsrechnung detailliert nachvollzogen um festzustellen, ob die Bewertung dieser Einzelposten nur durch das Aktienrecht und die Satzung bestimmt und keine anderen Wertansätze angewendet worden waren.

Unterschiedliche Auffassungen über eine auch als „Redepflicht“ des Wirtschaftsprüfers bekannte Warnfunktion der Berichterstattung gerade bei nachteiligen Lageveränderungen

³⁶⁹ FG 1/1970, Fachnachrichten 1970, S. 138 f.

und nicht unwesentlichen Verlusten,³⁷⁰ die für das Unternehmen bestands- oder entwicklungsgefährdend sein konnten bzw. schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen ließen,³⁷¹ lösten kurz nach der Machtübernahme eine Kontroverse aus, die deutlich machte, wie die neuen Machthaber die Anwendung der Berufsgrundsätze der WP in ihrem Sinne verstanden wissen wollten. Dem WP sollte - in quasi staatlicher Auftragserfüllung und unter bewusster Durchbrechung der Verschwiegenheitsverpflichtung - eine besondere Anzeigepflicht gegenüber dem Wirtschafts- und Justizministerium bei schweren strafrechtlichen Vergehen wie Hoch- und Landesverrat, Devisenvergehen und Patentverletzungen seiner Mandanten auferlegt werden.³⁷²

Solche besondere Berichtspflichten des WP können entstehen, wenn er bei Wahrnehmung seiner Aufgaben auf Tatsachen stößt, die den Bestand des Unternehmens gefährden, seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen oder schwerwiegende Verstöße gegen Gesetz und Satzung erkennen lassen. Diese Verpflichtungen bestehen jedoch immer nur gegenüber dem Auftraggeber bzw. dem Aufsichtsratsvorsitzenden und niemals gegenüber fremden Dritten.

Ausdrücklich ist im Prüfungsbericht gesondert festzustellen, ob die Buchführung und der Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und ob der Jahresabschluss gemäß den Vorschriften von Gesetz und Satzung aufgestellt ist. Das Prüfungsergebnis ist in zusammengefasster Form wiederzugeben. Über den lediglich auf Wirksamkeit im Außenverhältnis angelegten formelhaften Bestätigungsvermerk sowie bei diesen angebrachten Zusätzen oder über dessen Verweigerung ist ebenfalls zu berichten. Der gesetzlich vorformulierte Wortlaut des Bestätigungsvermerks ist unverändert in den

³⁷⁰ WP-Handbuch 1996, S. 1110 ff.

³⁷¹ ebenda, S. 1118

³⁷² Schreiben (1) IdW an RWM vom 28. Mai 1935, BArchB R3101/17647, Blatt 231 und (2) des Beauftragten für Wirtschaftsfragen Wilhelm Keppler an RWM vom 4. Juli 1935 mit Hinweis auf die Zustimmung des RWM/Schacht, BArchB R 3101/17647, Blatt 232 sowie Vermerk RWM an RJM, RMI, IdW, Wilhelm Keppler sowie die Reichsstelle für Devisenbewirtschaftung vom gleichen Tag, BArchB R 3101/17647, Blatt 233-235; ebenso in: WP-Nachrichten, Vertrauliche Mitteilungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer, 4 (1935), S. 78; Johannes Bähr, „Corporate Governance“, S. 76

Prüfungsbericht aufzunehmen, der Bericht unter Angabe von Ort und Datum vom Prüfer zu unterzeichnen³⁷³

Die Grundsätze des Fachgutachtens über die ordnungsmäßige Berichterstattung sind in gedanklicher Zusammenfassung mit denen über die ordnungsmäßige Durchführung von Abschlussprüfungen und über die Erteilung von Bestätigungsvermerken zu verstehen und anzuwenden. Insoweit entsprachen bei der DRT die Durchführung der erteilten Prüfungsaufträge und die Berichterstattung hierüber bereits lange vor ihrer verbindlichen Fixierung in den Fachgutachten des IdW der Auffassung der Berufsangehörigen.

B. Prüfung bestimmter Unternehmensgruppen (Samples) durch die DRT

1. Formale Aspekte der DRT-Prüfungen

Die Zusammenstellung geeigneten Datenmaterials aus Prüfungsberichten der DRT im BArchB erforderte zunächst eine Festlegung anhand des Einzelnachweises zum Bestand BArchB R 8135, ob über das ausgewählte Unternehmen eine ausreichende Anzahl von Prüfungsberichten zugänglich war, damit eine hinreichend große, lückenlose Zeitreihe gebildet werden konnte.³⁷⁴ Denn obwohl jeder Prüfungsbericht an sich bestimmte Aussagen über den zugrundeliegenden Jahresabschluss beinhaltet, ergeben erst Zeitreihenvergleiche von Prüfungsfeststellungen über das gleiche Unternehmen und Darstellungen über identische Prüfungsgegenstände und deren Veränderungen Erkenntnisse darüber, ob Form und Inhalt der Berichterstattung - über die Jahre gesehen - ähnlich geblieben sind, oder ob in der Berichterstattung Modifikationen der

³⁷³ FG 1/1970, Fachnachrichten 1970, S. 140

³⁷⁴ Besondere Zuordnungsprobleme entstanden bei der Durchsicht des Bestandsnachweises des BArchB (Kartei R 8135) durch uneinheitliche Grundsätze bei der Anlage von Signaturen und der Erfassung der verschiedenen Arten von Berichten. Außerdem waren vielfach mehrere Berichtsjahrgänge, auch mit unterschiedlicher Aufgabenstellung wie z.B. Jahresabschluss-Prüfungsbericht, Vorbericht, Sonderbericht, Änderungsbericht, Depot-Prüfungsbericht unter einer Signatur zusammengefasst. Die Einfügung der Berichtsbestände des ehemaligen Staatsarchivs der DDR hat diese Inkompatibilitäten noch erhöht.

ursprünglichen Darstellung erkennbar werden, die für sich gesehen Rückschlüsse auf Rechnungslegung und Kontinuität der Berichterstattung zulassen, ohne dass besondere Hinweise im Bericht zwingend erforderlich gewesen wären.

Der „Spezielle Teil“ des Prüfungsberichts enthält neben verbalen Ausführungen vor allem quantitative Angaben über die Bildung und Veränderung der Vermögens- und Schuldposten sowie der Erträge und Aufwendungen und ihre Abweichungen im abgelaufenen Berichtsjahr im Vergleich mit dem Vorjahr, meist noch ergänzt um technische Angaben zu den einzelnen Posten und tabellarische Übersichten. Er wird zur Verbesserung seiner Lesbarkeit und wegen seines Textumfangs einschließlich der beigefügten Anlagen häufig auch als gesonderter Bericht vorgelegt.

Sämtliche für die vorliegende Untersuchung herangezogene Prüfungsberichte der DRT zeigten in formaler Hinsicht vom Beginn der planmäßigen Berichterstattung an untereinander weitgehende Ähnlichkeit und Übereinstimmungen in äußerer Gestaltung, Aufbau und Inhalt: ein „Allgemeiner Teil“ erläuterte neben den Angaben zur Auftragserteilung und -durchführung die rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen in den geprüften Unternehmen. Sie nannten dessen Organe und deren gesetzliche Vertreter, die wichtigsten Daten der Gründung und Registereintragung, die aktuellen Rechts- und Kapitalverhältnisse sowie die maßgeblichen Beschlüsse des abgelaufenen Geschäftsjahres, insbesondere die über die Ergebnisverwendung, und legten die wirtschaftlichen Verhältnisse mit Hinweisen auf aktuelle Verschiebungen bei den Vermögens- und Schuldposten des Berichtsjahres offen. Dazu dienten innerhalb der Berichterstattung der DRT als spezielle Rechenwerke Bewegungsbilanzen und aus der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres abgeleitete, sogenannte Erweiterte Erfolgsrechnungen. Sie legten - unter Gegenüberstellung der Vorjahreswerte - als betriebswirtschaftliche Analyse durch Differenzenbildung die Veränderungen der Bilanzposten und die Erfolgsfaktoren des Berichtsjahres, den betrieblichen Aufwand, das Ergebnis der gewöhnlichen und außerordentlichen Geschäftstätigkeit und das daraus abgeleitete Jahresergebnis nach Verrechnung von Abschreibungen, Zinsen, Steuern und außerordentlicher Posten sowie den Saldo der finanziellen Transaktionen offen. Vor

allem diese Erweiterte Erfolgsrechnung war unverzichtbarer Bestandteil eines jeden DRT-Prüfungsberichts, auch unter erschwerten Bedingungen, wie z.B. bei abgekürzter Prüfung.³⁷⁵ Die DRT-Berichte entsprachen also frühzeitig und weitgehend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Berichterstattung und der gemeinsamen Berufsauffassung.

Sämtliche Prüfungsberichte der DRT enthielten nicht nur zwangsläufig Einzelpostendarstellungen und – Erläuterungen für die Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, sondern zeichneten sich durch hohe und weitestgehend wertfreie Homogenität und Neutralität in der Postenerläuterung aus, wobei lediglich die obligatorischen, unumgänglichen Darstellungen der quantitativen Veränderungen zwangsläufige Unterschiede aufwiesen. Insbesondere wurden entsprechend den berufsüblichen Gepflogenheiten in keinem der herangezogenen Berichte Entscheidungen – auch hinsichtlich ihrer nicht-wirtschaftlichen Relevanz – kritisiert, weder solche des Managements noch diejenigen anderer Entscheidungsträger. Dadurch fanden die einschneidenden Veränderungen der politischen Rahmenbedingungen in den Prüfungsberichten der DRT keine weitere Erwähnung oder Kommentierung bzw. wurden als selbsterklärende Vorgänge angesehen, die keine zusätzliche Interpretation seitens des Abschlussprüfers erforderlich machten. Es wurde lediglich im gegebenen Fall auf Änderungen des Rechtsrahmens durch Gesetzesnovellierungen, Verordnungen oder sonstige Richtlinien verwiesen.

Die Berichterstattung der DRT war berufsüblich-zurückhaltend und von den sich ändernden äußeren Umständen unbeeinflusst. Maßnahmen zur Aufrüstung und Kriegsvorbereitung, die schon aus der Entwicklung der Produktionsprogramme der Mandanten sowie der darauf beruhenden Lager- und Fabrikatebestände immer augenfälliger hervortraten, wurden jedoch in der Rechnungslegung der Unternehmen so behandelt, als würden sie mit der wirtschaftlichen Zielsetzung des Unternehmens gemäß Gesellschaftssatzung übereinstimmen. So wurden z.B. in der Bilanzierung der Junkers

³⁷⁵ Protokolle von Vorstandssitzungen mit den Abteilungsleitern zwischen 2. Dezember 1940 und 9. Juni 1941, Sitzung vom 28. April 1941, Tagesordnungspunkt 2, BArchB, R 8135/5899: die Teilnehmer bekräftigten die Notwendigkeit einer unveränderten Beibehaltung der „Erweiterten Ergebnisrechnung“ als wesentlichen Punkt der Berichterstattung trotz unumgänglicher Maßnahmen zur Prüfungsverkürzung

Flugzeug- und Motorenwerke der Auftragsbestand und die Produktionsziffern für halbfertige und fertige Flugzeuge des Baumusters Ju 87 – eines vorzugsweise zur Führung eines Angriffskriegs bestimmten Flugzeugtyps – wie diejenigen für allgemeine Verkehrsflugzeuge oder sonstige Ersatzteile behandelt. Inwieweit bestimmte Bilanzausweise und vor allem Bewertungen durch den Kriegsverlauf – z.B. durch den Verlust der technischen und personellen Voraussetzungen (Treibstoff, intakte Flugfelder, hinreichend ausgebildete Besatzungen und Wartung) - immer fragwürdiger wurden und eine uneingeschränkte Testierung des Abschlusses zunehmend problematisch machten, wird im Folgenden noch zu erläutern sein.

Dabei wäre z.B. auch die Frage zu entscheiden, ob Rüstungsgüter oder andere materielle Vermögensgegenstände ungeachtet der politischen und militärischen Lage immer nach dem gleichen Schema mit ihren historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten zu bewerten sind und - unabhängig vom Kriegsverlauf und ihrer noch verbliebenen Werthaltigkeit, Verwendbarkeit oder Einlösbarkeit – in der Bilanz mit ihren historischen Werten oder nur in Abhängigkeit mit dem Erfolg oder Misserfolg der militärischen Kampfhandlungen angesetzt werden durften. Denn die Prüfer hätten schon aus Gründen der bilanziellen Vorsicht³⁷⁶ und auch aus ihrer persönlichen Kenntnis des Kriegs- und Frontverlaufs eine andere, niedrigere Bewertung bis hin zur Totalabschreibung für Rüstungsgüter fordern müssen, wenn deren Verwendbarkeit nur noch eingeschränkt möglich oder sogar total unmöglich geworden war.

Die gesetzlich vorgeschriebene Aufgliederung und Erläuterung des jeweiligen Jahresabschlusses ist in allen Prüfungsberichten zu finden, denn ohne sie würde den Berichten der geforderte Erläuterungscharakter fehlen. Lediglich spezielle Ereignisse des Geschäftsjahres konnten mit einer differenzierten Kommentierung und Prognose der Folgewirkungen wesentlichen Einfluss auf die Darstellung haben und sind darum hier Gegenstand vergleichender Untersuchungen. Derartige außerordentliche Ereignisse, um

³⁷⁶ Das AktG1937 wurde beherrscht vom Grundsatz des Gläubigerschutzes, der sich vor allem in den Ausprägungsformen des Imparitäts- und des Realisationsprinzips konkretisierte und damit z.B. im Gegensatz zur amerikanischen Auffassung stand, die eine möglichst sichere Prognose des Unternehmens-Zukunftserfolges favorisierte, Jeffrey Fear und Christopher Kobrak, *Diverging Paths*, S. 23 ff.

die es im Nachfolgenden geht, konnten auf interne Unternehmensentscheidungen oder auf Datenänderungen wegen neuer, externer Vorgaben zurückzuführen sein.

Es gehörte bereits früh zu den Standards der DRT-Berichterstattung, die Veränderungen der Vermögens- und Schuldposten auch in Form einer Bewegungsbilanz³⁷⁷ darzustellen und - daraus abgeleitet - auf signifikante Veränderungen bei den Finanzierungsverhältnissen des jeweiligen Berichtsjahres hinzuweisen sowie insoweit die späteren berufsüblichen Empfehlungen über eine ordnungsgemäße Berichterstattung zu antizipieren.

Es geht im Folgenden nur um die Besonderheiten eines jeden Berichtsjahres, soweit sie einen Niederschlag im Zahlenwerk der Rechnungslegung fanden und Gegenstand kritischer Analyse im Allgemeinen Berichtsteil waren. Jeweils zu Beginn der Berichtsdarstellungen wurde anfangs - auf besonderen Wunsch der Rechnungshöfe - der Gewinnverwendungsvorschlag der Verwaltung für das abgelaufene Geschäftsjahr vorrangig präsentiert. Gegenstand der Prüfung durch die Rechnungshöfe waren seit Inkrafttreten der RHO nicht mehr der Jahresabschluss in seiner Gesamtheit, sondern die Ermittlung der auf die öffentliche Hand entfallenden Gewinnanteile, deren zutreffende Einstellung in die Haushaltsrechnung der jeweiligen Gebietskörperschaft und damit der Nachweis einer ordnungsmäßigen Vermögensverwaltung.³⁷⁸ Formale Belegprüfungen, insbesondere bei den Posten des Geldverkehrs und bei Bankbewegungen, bildeten für die Rechnungshöfe Prüfungsschwerpunkte, die von der DRT wahrgenommen und darum in den Prüfungsberichten ausdrücklich erwähnt wurden. Besonderer Wert wurde auch auf die möglichst umfangreiche Auflistung der Prüfungshandlungen mit Differenzierung nach lückenloser bzw. stichprobenhafter Durchführung gelegt. Den Berichtsempfängern – hier den Rechnungshöfen – sollte es vergleichsweise leicht gemacht werden, aus den Prüfungsberichten die für sie wichtigsten

³⁷⁷ Die Bewegungsbilanz ist eine besondere Erscheinungsform einer Kapitalflussrechnung, die durch Gegenüberstellung von Bestandsdifferenzen bestimmter Bilanzpositionen zweier Stichtagsbilanzen gebildet wird. Diese Bestandsdifferenzen werden als finanzwirtschaftliche Vorgänge interpretiert und ihre Veränderung der Herkunft bzw. Verwendung der Finanzmittel zugeordnet. Die Bewegungsbilanz dient vor allem der Darstellung und Analyse des gesamten Finanzierungs- und Investitionsverhaltens des Unternehmens während des abgelaufenen Abrechnungsabschnitts.

³⁷⁸ §113 iVm §111 RHO; Friedrich Saemisch, Die Kontrolle der staatlichen Finanzwirtschaft, S. 70

Informationen wie Gewinnvortrag, Jahresgewinn, zustehender Gewinnanteil und dessen Auszahlung bzw. Einstellung in die öffentlichen Haushalte schnell und eindeutig zu entnehmen und den staatlichen Institutionen damit die ordnungsgemäße Verwaltung ihres industriellen Vermögensbesitzes zu attestieren.

In den obligatorischen Auflistungen der einzelnen Prüfungsmaßnahmen und der hierbei herangezogenen Unterlagen wurde stets und vorrangig über die Belegprüfung, die Prüfung des Geldverkehrs und generell über die Geldbewegungen berichtet³⁷⁹, denen aus Sicht der Rechnungshöfe zentrale Bedeutung zukam.

Auffällig ist für die Berichterstattung aus dieser Periode, dass es sich um Prüfungen gemäß §110 a RHO handelte und noch kein für alle Unternehmen gleichlautender, obligatorischer Bestätigungsvermerk erteilt wurde. Auch die eingeforderten Vollständigkeitserklärungen und die Darstellung des abschließenden Prüfungsergebnisses konnten im Wortlaut noch voneinander abweichen, da erst das AktG1937 die Verwendung einheitlicher, formelhafter Texte obligatorisch vorsah.

Neben dem Allgemeinen Teil enthielt die Einzelpostenbesprechung von Bilanz und Ergebnisrechnung auf besonderen Wunsch der Rechnungshöfe – teilweise als gesonderte Anlage zum eigentlichen Prüfungsbericht – zum Teil sehr umfangreiche quantitative Angaben. Es handelte sich dabei z.B. um die detaillierte Erläuterung der Einzelposten der Bilanz und Ergebnisrechnung mit den korrespondierenden Vorjahreswerten und ihren wesentlichen Veränderungen in Zu- und Abgängen bzw. Abschreibungen und Wertberichtigungen. Aber auch über das Ergebnis der Inventuren sowie besonderer Bewertungsmaßnahmen, die Auflistungen von Forderungen und Verbindlichkeiten aus unterschiedlichen Rechtsgründen, Angaben zur vermuteten Werthaltigkeit und die notwendigen Maßnahmen zur Risikovorsorge wurde hier berichtet.

³⁷⁹ Vgl. z.B. BArchB, R 8135/5576 und 2697 bzw. R 8135/5627 und 5647 .

2. Inhaltliche Aspekte der DRT-Prüfungen

(a) Jahresabschlussprüfungsberichte 1924 – 1930 (Sample 1)

1.1 Die Abschlussprüfungen für den RRH

In den Prüfungsberichten der DRT, die bis 1927 entstanden, standen die bilanzielle Bewältigung der Probleme aus der Währungsumstellung von Papiermarkbilanzen auf Gold-/Rentenmark-Eröffnungsbilanzen zum 1. Januar 1924 unter Einbeziehung der Geldwertberichtigungen, d.h. der Salden auf den Valutadifferenzen-Konten, im Vordergrund der Darstellungen des Allgemeinen Teils. So z.B. bei den Bilanzen der VIAG auf den 31. März 1924³⁸⁰ bzw. der VIAG-Tochtergesellschaften Mitteldeutsche Stickstoffwerke,³⁸¹ VAW Lautawerk bzw. Innwerk³⁸² sowie der Elektrowerke AG, Berlin.³⁸³ Die Nennung der Auftragsgrundlagen, der Auftraggeber und die den Prüfungsaufträgen zugrundeliegenden Beschlüsse war noch nicht ständiger Gegenstand dieser frühen Berichterstattung, sondern wurde erst später eingeführt. Die Berichterstattung war – im Interesse der Rechnungshöfe – besonders buchhaltungsorientiert, da große Teile der Dokumentation der betrieblichen Rechnungslegung in die Prüfungsberichterstattung mit einbezogen wurden.

1.2 VIAG

Die Besonderheit des VIAG-Abschlusses zum 31. März 1924³⁸⁴ bestand in der Auflösung des Valutadifferenzen-Kontos, auf dem die aufgelaufenen, inflationsbedingten Wertunterschiede gesammelt und zum Bilanzstichtag lediglich formal, d.h. nicht

³⁸⁰ BArchB, R 8135/5300

³⁸¹ Bericht über den Jahresabschluss der Mitteldeutsche Stickstoffwerke zum 31. Dezember 1924, BArchB, R 8135/2673

³⁸² Berichte über die Jahresabschlüsse der VAW Lautawerk und Innwerk zum 31. Dezember 1924, BArchB, R 8135/5576 und R 8135/5627

³⁸³ Bericht über den Jahresabschluss der Elektrowerke AG, BArchB, R 8135/5397

³⁸⁴ Bericht über den Jahresabschluss der VIAG zum 31. März 1924, BArchB R 8135/5300

ergebniswirksam, aufgelöst wurden, da nicht der gesamte Überschuss der Aktiven über die Passiven echten Gewinn des Geschäftsjahres darstellte.³⁸⁵

Ein weiteres Problem, das die Abschlussprüfer und ihre übergeordneten Fachgremien noch lange beschäftigte, war die zeitlich zutreffende Vereinnahmung der Zinsen und Dividenden in den Jahresabschlüssen.³⁸⁶ Während die Zinsen meist sachlich richtig zeitraumgerecht auf die beiden anschließenden Rechnungsjahre abgegrenzt wurden und lediglich ergebnisneutrale Ausweisberichtigungen erforderlich waren, erwies sich die zutreffende Erfassung der Dividenden bei den Konzern-Obergesellschaften als komplizierter.

Wegen der Inflationsprobleme war die Fertigstellung der Abschlüsse der Konzerngesellschaften hinausgezögert und wegen der Währungsumstellung entweder noch gar keine oder nur eine sehr geringe Dividende ausgeschüttet worden. In der Frage der zutreffenden Buchung der Ausschüttungen der VAW z.B. waren durch deren Unternehmensverwaltung folgende Entscheidungen zu treffen: entweder war nach dem steuerlichen Zuflussprinzip der Tag des Zahlungseingangs bei der Muttergesellschaft maßgeblich bzw. es wurden alle bis zur Bilanzaufstellung der Muttergesellschaft gezahlten oder beschlossenen Dividenden noch dem alten Geschäftsjahr zugeordnet oder es wurden entsprechend ihrer Verursachung sämtliche Dividenden ungeachtet des Zahlungseingangs in alter Rechnung gutgeschrieben und gebucht, da sie in dieser Abrechnungsperiode erwirtschaftet worden waren. Erst in der Gegenwart wurde diese Frage durch eine BGH- bzw. EuGH-Entscheidung verbindlich gelöst:³⁸⁷ die zutreffende Erfassung der Dividende im Jahresabschluss der Ober-/Muttergesellschaft soll davon abhängig sein, ob der der Dividendenberechnung bzw. Ausschüttung zu Grunde liegende Jahresabschluss bereits vor Ergebnisübernahme in der vorgeschriebenen Weise geprüft und testiert wurde.

Eine testatähnliche Prüfungsbemerkung, die allerdings den gesetzlichen Wortlaut des § 140 AktG 1937 noch nicht in seinem späteren, vollen Umfang wiedergab, fand sich am Berichtsende bzw. unter der Bilanz.

³⁸⁵ Bericht über den Jahresabschluss der VIAG zum 31.März 1924, BArchB R 8135/5300, TZ 73

³⁸⁶ ebenda, TZ 78

³⁸⁷ Vgl. WT-Jahrbuch 1941, S. 395; WP-Handbuch 1996, S. 397, TZ 333; Karlheinz Küting/Claus-Peter Weber, Handbuch der Rechnungslegung, S. 763, TZ 86; ADS, § 275, TZ 150-153;

1.3 Mitteldeutsche Stickstoffwerke

Auch nach der Währungsstabilisierung zeigten sich die DRT-Berichte in formaler Gestaltung und Inhalt immer noch uneinheitlich, weil die unterschiedlichen Berichtsanforderungen des RRH im Vordergrund standen und nicht solche der jeweiligen Mandanten. Lediglich bei den Mitteldeutschen Stickstoffwerken bildeten der Betriebs-Pachtvertrag, seine Anpassungen und Veränderungen einen kontinuierlichen Schwerpunkt der Berichterstattung. 1923 war zwischen der Mitteldeutsche Stickstoffwerke AG und der Ammoniakwerke Merseburg ein Betriebs-Pachtvertrag mit einer Laufzeit von drei Jahren geschlossen worden. In dieser Zeit nutzte die Ammoniakwerke Merseburg die Betriebsanlagen in Piesteritz zur Umwandlung von Ammoniak in chemische Erzeugnisse aller Art. Von 1926 an wurden die Betriebsanlagen der Mitteldeutsche Stickstoffwerke AG an die Bayerische Stickstoffwerke AG verpachtet. Dieses Pachtverhältnis bestand bis 1939.³⁸⁸

Von den einzelnen Mandanten wurden bis zu den Jahresabschlüssen des Jahrgangs 1929 keine gleichlautenden Vollständigkeitserklärungen vorgelegt. Ebenso wenig wurden vergleichbare, abschließende Zusammenfassungen der Prüfungsergebnisse durch die Prüfungsgesellschaft erstellt, zum Teil entfiel die abschließende Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses sogar völlig, so z.B. bei den Jahresabschlüssen der Mitteldeutsche Stickstoffwerke zwischen 1927 und 1929.

1.4 VAW Lautawerk

Bei dem Mandanten VAW Lautawerk wurde zumindest in den Berichten über die Jahresabschlüsse jeweils zum 31. Dezember 1926 und 1927 Schlussbemerkungen mit Gewinnverwendungsvorschlägen der Verwaltung vorgelegt. Darüber hinaus wurde durch den Abschlussprüfer auf technische und wirtschaftliche Risiken sowie die bestehende Liquiditätsenge hingewiesen bzw. im Abschluss zum 31.12.1927 die Beseitigung der Liquiditätsprobleme ausdrücklich erwähnt.

³⁸⁸ Mitteldeutsche Stickstoffwerke AG, Jahresabschlüsse 1923 bis 1930, sämtlich unter BArchB, R 8135/2673

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die Prüfungsberichte des Sample 1, die sich methodisch im Grunde nur durch die Berichterstattung über außergewöhnliche Ereignisse unterschieden, bereits weitgehend den von Richard Karoli³⁸⁹ aufgestellten Erfordernissen und zum Zeitpunkt ihrer Erstellung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Berichterstattung über Abschlussprüfungen entsprachen. Sie dienten speziell als Berichte über die Jahresabschlüsse ehemaliger Kriegsgesellschaften der von der RHO vorgesehenen Information der Rechnungshöfe und ersparten diesen eigene Prüfungen nach kaufmännischen Gesichtspunkten, obwohl die Rechnungshöfe in zunehmendem Maße dafür organisatorische Vorkehrungen trafen. Es ist jedoch nicht zu übersehen, dass bestimmte Berichtsstandards noch nicht in jedem Prüfungsbericht auf die gleiche Weise und in gleicher Vollständigkeit verwirklicht wurden. Eine zuverlässige Vereinheitlichung in diesem Sinne wurde erst durch die kleine Aktienrechtsreform von 1931 und die von da an verbindlichen Gliederungsschemata für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung sowie Veröffentlichungen in der berufsständischen Fachliteratur erreicht. Seit Beginn der Dreißiger Jahre war die DRT durch Beiträge ihrer Mitarbeiter bis hin zu ihren Vorstandsmitgliedern in einer Vielzahl von Arbeitskreisen und durch namhafte Veröffentlichungen hervorgetreten.

(b) Jahresabschluss-Prüfungsberichte 1931 – 1937 (Sample 2)

1.1 Die im Sample 2 enthaltenen Unternehmen

Mit der sich seit 1929 ständig verschärfenden Wirtschaftskrise geriet auch der der Kreditwirtschaft zuzurechnende Mandantenkreis der DRT in der Folge spektakulärer Unternehmenszusammenbrüche immer stärker in die Diskussion.³⁹⁰ Denn im Mai 1931 erschütterte nicht nur die Verlustankündigung der Österreichischen Kreditanstalt die gesamte Wirtschaft und Politik, sondern auch die hinzutretenden Verlusterwartungen des

³⁸⁹ Richard Karoli, Bilanzprüfung und Bilanzergebnis, S. 125

³⁹⁰ Ute Pothmann, Wirtschaftsprüfer, S. 163 f.

Karstadt-Konzerns lösten bei den Aktienkursen eine „Spirale nach unten“ mit erheblichen Auswirkungen auf die Aktienportfolios der Kreditinstitute aus.³⁹¹ Die gleichzeitig bekanntgewordenen Bilanzfälschungen bei der Norddeutschen Wollkämmerei (Nordwolle) zogen nicht nur die bei diesem Unternehmen finanziell stark engagierte Danatbank, sondern auch deren Muttergesellschaft, die Dresdner Bank AG, allerdings mit unterschiedlichen Konsequenzen mit in die Krise.³⁹²

Bei der regional bedeutenden Allgemeinen Deutschen Credit Anstalt (ADCA) lösten wegen Tilgungsaussetzung bzw. Zahlungsunfähigkeit von Kreditoren notleidend gewordene Kreditengagements einen Wertberichtigungsbedarf aus, den die Bank mit Eigenmitteln nicht mehr darstellen konnte und der die Gefahr der Überschuldung und damit der Insolvenz heraufbeschwor.

Die beiden von Insolvenz bedrohten Kreditinstitute wurden zwar durch staatliche Stützungsmaßnahmen³⁹³ vor der Schalterschließung bewahrt, mussten sich jedoch besonderen, jährlichen Überprüfungen des Sanierungsfortschrittes durch die DRT solange unterziehen, bis die zwischenzeitlich bei den notwendigen Kapitalerhöhungen von der öffentlichen Hand übernommenen Aktien an der Börse wieder platziert und die Kreditinstitute selbst dadurch wieder reprivatisiert worden waren.

Beim Vergleich der Berichterstattung über die Jahresabschlüsse dieser Unternehmen des 2. Sample mit denen des 1. Sample fallen die zwischenzeitlich wirksam gewordenen Berichtsstandards sowohl bei der Behandlung der Einzelposten als auch bei der Darstellung der Vermögens- und Ertragslage in zusammengefassten Übersichten auf. Die dabei erreichten Vereinheitlichungen der Berichterstattung trugen gut zur besseren Lesbarkeit und verständlicheren Darstellung bei.

Die Besonderheiten innerhalb der einzelnen Jahresabschlüsse, die Auswirkungen auf die Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse zeigten, wurden darum entweder im

³⁹¹ Dieter Ziegler, Der Ordnungsrahmen, S. 43ff.

³⁹² ebenda, S. 55; Johannes Bähr, Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, S. 39

³⁹³ Verordnung des Reichspräsidenten über die Sanierung von Bankunternehmen vom 22. Februar 1932, RGBl. I S. 83

allgemeinen Teil des Prüfungsberichtes durch Darlegung der mit ihnen verbundenen Umstände und mit einer Analyse bzw. Prognose ihres aktuellen Einflusses auf die Vermögens- und Ertragslage und ggfs. auf die Folgewirkungen beschrieben oder waren Gegenstand eines Sonderberichtes außerhalb bzw. neben dem eigentlichen Prüfungsbericht. Diese Berichtstechnik vervollkommnete sich mit zunehmender Perfektionierung der Prüfung und Berichterstattung.

1.2 Dresdner Bank, Berlin/Dresden

In der vorliegenden Arbeit wurde nicht – wie in dem Forschungsbeitrag von Ute Pothmann³⁹⁴ - der DRT-Prüfungsbericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1932 herangezogen, sondern die beiden von der DRT verfassten Sonderberichte über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1935, die auf Weisung des Vorstandes unter Berücksichtigung besonderer Wünsche des RRH³⁹⁵ bzw. des RWM zusammen mit dem RRH³⁹⁶ erstellt worden waren und die neben der Verlustermittlung für das Geschäftsjahr 1932 zur Begründung des Sanierungsfalls insbesondere die Veränderungen der für künftige Verluste gebildeten Globalrückstellung zeigen.³⁹⁷

Denn – wie von Pothmann zutreffend angemerkt – konnten verschiedene Risiken im Jahresabschluss zum 31. Dezember 1932 noch nicht vollständig und sachlich richtig erfasst werden³⁹⁸, sondern zogen auch in den Folgejahren umfangreiche Veränderungen und Berichtigungen in Zu- und Abgängen nach sich, wie sich an der zu diesem Zweck gebildeten Globalrückstellung für unterschiedliche Risiken zeigte. Erst der Jahresabschluss zum 31.12.1935 gibt in Vollständigkeit die noch nicht abgewickelten Risiken und die dafür reservierten Vorsorgebeträge in der Globalrückstellung³⁹⁹ wieder.

³⁹⁴ Ute Pothmann, Wirtschaftsprüfer, S. 161 – 180

³⁹⁵ Bericht der DRT über die bei der Dresdner Bank, Berlin, vorgenommene Sonderprüfung, BArchB, R 8135/2100, Blatt 317 - 341

³⁹⁶ ebenda, Blatt 28 – 53

³⁹⁷ Dieter Ziegler, Der Ordnungsrahmen, S. 58 f.

³⁹⁸ Ute Pothmann, Wirtschaftsprüfer, S. 170

³⁹⁹ Bericht der DRT über die bei der Dresdner Bank, Berlin, vorgenommene Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1935, BArchB, R 8135/2100, Blatt 319 – 323

Die Aufträge zur Prüfung der hier behandelten Jahresabschlüsse der Dresdner Bank zum 31. Dezember 1935 erteilte der Bankvorstand. Die in diesem Zusammenhang wie in den Vorjahren zu berücksichtigenden besonderen Wünsche des RRH gingen über den gemeinsamen Bericht für RRH und RWM hinaus. Darum beauftragte der Präsident des RRH mit Schreiben vom 3. Februar 1936 die DRT, in dem zu erstattenden Prüfungsbericht – wie schon bei der Bilanzprüfung 1934 – auf folgende Fragen ergänzend einzugehen und über deren Prüfungsfeststellungen einen Sonderbericht zu verfassen:

- über die Höhe der Bezüge der Vorstandsmitglieder und leitenden Angestellten, insbesondere über die Veränderungen gegenüber dem Vorjahr ausführlich zu berichten,
- wegen der vertraglichen Beteiligung des Reiches am Reingewinn der Bank zu dem Vorschlage des Vorstandes und Aufsichtsrates zur Gewinnverteilung Stellung zu nehmen,
- auf die Abrechnung der Reichsgarantie für die Verluste der ägyptischen Filialen der Deutschen Orientbank (jetzt Dresdner Bank) näher einzugehen und
- im Bericht deutlich zum Ausdruck zu bringen, ob und wieweit die erkennbaren Risiken bei der Bilanzierung berücksichtigt worden sind.

Die Beantwortung der vom RRH aufgeworfenen Fragen durch die DRT war insoweit eine Fortsetzung der traditionellen Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse von Unternehmen im Besitz des Staates. Dieser Zugriff des RRH auf das zwischenzeitlich mit der Danatbank fusionierte Kreditinstitut⁴⁰⁰ war eine Konsequenz der mehrheitlichen Aktienübernahme bei der Dresdner Bank durch das Deutsche Reich zum Zwecke der Sanierung, und zwar bis zur erneuten Privatisierung der Bank 1937.⁴⁰¹ Der RRH musste um eine sinnvolle Fortsetzung seiner Prüfungstätigkeit bei öffentlichen Aufträgen durch die Formulierung neuer Aufträge bzw. Folgeaufträge bemüht sein, insbesondere seit eine förmliche finanzwirtschaftliche Entlastung der Reichsregierung, wie nach dem

⁴⁰⁰ Dieter Ziegler, Ordnungsrahmen, S. 53 ff.,

⁴⁰¹ Bericht der DRT über die bei der Dresdner Bank, Berlin, vorgenommene Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1937, BArchB, R 8135/1036, Blatt 3 f.

demokratischem Kontrollverständnis der Weimarer Regierungen, nicht mehr stattfand, sondern sich die nationalsozialistische Regierung – wie bereits dargestellt - in dieser Hinsicht selbst entlastete.⁴⁰²

Der von der DRT erstattete Bericht über die Sonderprüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1935 ersparte dem RRH nicht nur eigene Prüfungen, sondern zeichnete wegen der kaufmännisch-fachlichen Kompetenz der Prüfungsgesellschaft ein klares Bild des Rechnungswesens und des darin eingebetteten Sanierungsfortschrittes durch die vom Reich zur Verfügung gestellten Mittel. Vor allem die Entwicklung der Globalrückstellung für besondere Verluste durch teilweise Verwendung des Jahresergebnisses zur Risikovorsorge und Verrechnung weitergehender Abschreibungen - gekürzt um außerordentliche Erträge - aufgrund der Entscheidungen der Verwaltung wurden durch detaillierte Prüfungshandlungen tabellarisch und synoptisch vollständig dargestellt.⁴⁰³

Besonderes Augenmerk der DRT galt hierbei auch der Entwicklung sonstiger, bei der Ermittlung des Jahresverlustes zum 31. Dezember 1932 noch nicht überschaubarer Risiken.

Im Zusammenhang mit der Berichterstattung über die Bezüge von Vorstand und Leitenden Angestellten waren von der DRT wegen unterschiedlicher Auffassung mit diesen Gremien Festlegungen zum tantiemepflichtigen Reingewinn zu treffen, die ihrerseits wiederum Auswirkungen auf die an das Reich abzuführende Gewinnbeteiligung hatten.

Die Ermittlung des tatsächlichen Jahresergebnisses 1935 wurde von der DRT durch eine retrograde Entwicklung auf der Basis des ausgewiesenen Reingewinns vorgenommen und zeigte bereits vor der Beschlussfassung durch die Hauptversammlung die durch die Verwaltung verfügte Risikovorsorge, die im Jahresabschluss sonst offen nicht nachgewiesen worden wäre.

Bei der gewünschten Stellungnahme zum Vorschlag von Vorstand und Aufsichtsrat zur Gewinnverteilung ging die DRT nochmals auf die Errechnung der Bemessungsgrundlage für die Tantiemberechnung und auf die teilweise noch der Reichsabgabe unterliegende Rücklagenzuweisung ein. Die Dotierung der Rückstellung für Pensionsverpflichtungen

⁴⁰² Friedrich Klein, Die Finanzkontrolle, S. 216 f.

⁴⁰³ Bericht der DRT über die bei der Dresdner Bank, Berlin, vorgenommene Sonderprüfung zum 31. Dezember 1935, BArchB, R 8135/2100, Blatt 2-7

wurde als ausreichend angesehen. Als Besonderheit trat aber hinzu, dass die Dresdner Bank teilweise aufgrund von rechtsverbindlichen Zusagen, teilweise jedoch nur aus Gewohnheitsrecht Versorgungsleistungen zahlte.

Die DRT unterstützte die Maßnahmen der Verwaltung zur Risikovorsorge bei ungewissen Verbindlichkeiten durch Beibehaltung der hierfür reservierten Beträge, die sie als ausreichend bemessen ansah. Der Hinweis auf gegebenenfalls vorhandene Kompensationsmöglichkeiten bislang unbekannter Verpflichtungen mit in gewissem Umfang vorhandenen stillen Reserven war zu diesem Zeitpunkt noch möglich, entfiel jedoch durch die Bewertungsvorschriften des Aktiengesetzes 1937 in den Folgejahren.⁴⁰⁴

Ausführungen zur Liquiditätslage der Dresdner Bank zum 31. Dezember 1935 hatte die DRT bei ihren Prüfungsfeststellungen für den Jahresabschluss zum 31. Dezember 1935 bereits gemacht, auf die Verbesserung der Liquidität von 37% auf 44% hingewiesen und der Bank attestiert, dass sie in der Lage gewesen sei, die an sie herangetragenen finanziellen Beanspruchungen ohne weiteres und vollständig zu befriedigen.⁴⁰⁵

Der in Anspruch genommenen Reichsgarantie für ausländische Filialen hatten RWM und RFM zwar entsprochen, jedoch nicht zum aktivierten, sondern zum niedrigeren Tageskurs. Der dabei entstandene Verlust wurde zu Lasten der Globalrückstellung glattgestellt.

Die DRT bescheinigte der Bank ausreichende Berücksichtigung erkennbarer Risiken bei vorsichtiger Bewertung und hielt die noch offenen Risiken durch vorhandene stille Reserven für ausgeglichen. Allerdings empfahl sie die „...Ansammlung eines Delkrederefonds für die heute als ungefährdet anzusehenden Kredite und insbesondere das Neugeschäft.“⁴⁰⁶

Mit der Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1937 war diese Phase der Berichterstattung über Besonderheiten beendet, denn dort wurden letztmalig die Sanierungsvorgänge und die auf sie zurückzuführenden außergewöhnlichen Verhältnisse beim Jahresabschluss dargestellt.

⁴⁰⁴ Nach dem AktG1937 galt seit Gesetzeseinführung in allen Bewertungsfällen der Grundsatz der Einzelbewertung mit Bruttoausweis ohne jedwede Kompensation oder Verrechnung bzw. Saldierung

⁴⁰⁵ Bericht der DRT über die bei der Dresdner Bank, Berlin, vorgenommene Sonderprüfung zum 31. Dezember 1935, BArchB, R 8135/2100, Blatt 339

⁴⁰⁶ ebenda, Blatt 341

Zu einer vorgezogenen Reprivatisierung der Bank kam es durch vorzeitige Abrechnung der vom Reich übernommenen Garantie und Ablösung der Reichs-Verpflichtung durch Einmalzahlung von RM 80 Mio. Die Garantie belief sich – einschließlich der aufgelaufenen Zinsen in Höhe von RM 20 Mio. auf RM 120 Mio. RM. Die Erstattungspflicht der Dresdner Bank anlässlich der bei der Fusion vom Reich zur Verfügung gestellten Beträge in Höhe von ursprünglich RM 85 Mio. änderte sich durch Umwandlung des Wertes der langfristigen Gewinnbeteiligung in eine feste halbjährliche unverzinsliche Verpflichtung von RM 30 Mio. Die dem Reich bzw. dem RRH zustehende Prüfungsbefugnis konnte eingeschränkt bzw. aufgehoben werden, sobald dies nach dem Stand der finanziellen Beziehungen zwischen Reich und Bank gerechtfertigt erschien.⁴⁰⁷ Für die Mitte September 1937 noch in Händen des Reiches (RWM und Dego/Deutsche Golddiskontbank) befindliche Majorität an Dresdner Bankaktien wurde der Bank eine Option bis zum 15. Dezember 1937 zum Kurs von 112,5% eingeräumt. Die Übernahme und Weiterveräußerung der Bestände von insgesamt nom. RM 113,7 Mio. Dresdner-Bank-Aktien war bereits Anfang Oktober 1937 abgeschlossen.

Im Zusammenhang mit der Reprivatisierung kam es im Oktober 1937 zu einer endgültigen Körperschaftsteuer-Veranlagung der Dresdner Bank für die Jahre 1934 bis 1936. Dabei wurde das Einkommen aus dem Garantievertrag auf Beträge zwischen RM 2,5 Mio. und RM 5,0 Mio. im Wege der Schätzung verteilt.

Damit waren die bilanziellen Besonderheiten aus der Zeit der Sanierung zwischen 1932 und 1937 erfasst und abgebildet. Die im Vergleich zu den Krisenjahren grundlegend veränderte Lage des Kapitalmarktes⁴⁰⁸ bildete die Voraussetzung für die Überleitung der Aktienmajorität in private Hände, die innerhalb weniger Wochen im Herbst 1937 abgewickelt wurde. Im neuen Geschäftsjahr verstärkte sich die Nachfrage auf dem Bankaktienmarkt, so dass die Dresdner Bank über den in ihrer Bilanz ausgewiesenen Bestand hinaus laufend eigene Aktien vergeben musste, so dass im März 1938 bereits eine Lieferverpflichtung in Höhe von ca. nom. RM 8,3 Mio. bestand.⁴⁰⁹

⁴⁰⁷ Bericht der DRT über die bei der Dresdner Bank, Berlin, vorgenommene Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1937, BArchB, R 8135/1036, Blatt 4

⁴⁰⁸ Johannes Bähr, Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, S. 64 ff.

⁴⁰⁹ Bericht der DRT über die bei der Dresdner Bank, Berlin, vorgenommene Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1937, BArchB, R 8135/1036, Blatt 6

1.3 ADCA, Leipzig

Durch § 1 der „Verordnung über Neuordnung der Kapitalverhältnisse bei der Allgemeinen Deutschen Credit-Anstalt in Leipzig“ (ADCA)⁴¹⁰ wurde ein ganzes Bündel von Maßnahmen genannt, um die desolaten Kapitalverhältnisse der ADCA zu sanieren. Mit dieser Rekonstruktionsmaßnahme einhergehen sollte die Fusion der Anhalt-Dessauischen Landesbank mit der ADCA.

In eine Schieflage war die ADCA geraten, weil in Folge der Weltwirtschaftskrise neben drei für die ADCA unverhältnismäßig großen Einzel-Kreditengagements auch eine Vielzahl von kleineren Kreditnehmern ihren Bankverpflichtungen nicht mehr nachkommen konnten und damit einen Wertberichtigungsbedarf für diese zumindest teilweise wertlos gewordenen Kreditforderungen auslösten, den die ADCA aus eigenen Mitteln nicht darstellen konnte ohne in die Überschuldung zu geraten. Auch in diesem Fall wurde die Lösung des Problems in der Wiederherstellung des Eigenkapitals mit öffentlicher Hilfe gesehen.

In ihrem Schluss-Prüfungsbericht⁴¹¹ vom 13. Oktober 1933 erhöhte die DRT den zuvor festgestellten Jahresverlust von RM 29,2 Mio. wegen weiterer, bisher unterlassener Gebäudeabschreibungen um RM 4,0 Mio., so dass ein Gesamtverlust von RM 33,2 Mio. auf das Geschäftsjahr 1932 entfiel. Die DRT, die bereits unter dem 26. Mai 1933 und 11. Juli 1933 über die wirtschaftliche Lage des Instituts berichtet hatte, legte ihren Schlussbericht über dieses schwierige Geschäftsjahr 1932 am 13. Oktober 1933 vor. Darin stellte sie die Wirkung der Sanierungsmaßnahmen⁴¹² folgendermaßen dar:

Der endgültig festgestellte Jahresverlust in Höhe von RM 33,2 Mio. sollte durch die Buchgewinne aus einer Kapitalherabsetzung um RM 5 Mio. und RM 4,5 Mio. Entnahmen aus den freien Rücklagen, durch eine Verlustgarantie des Reiches und des Staates Sachsen in Höhe von RM 17,5 Mio. sowie Anmeldung von RM 5 Mio.

⁴¹⁰ Verordnung über Neuordnung der Kapitalverhältnisse bei der Allgemeinen Deutschen Credit-Anstalt in Leipzig vom 30. April 1932, RGBl. I S. 189 f.

⁴¹¹ Bericht der DRT über die bei der Allgemeinen Deutschen Credit-Anstalt, Leipzig, vorgenommene Schlussprüfung nach Abschluss der Sanierungsverhandlungen und nach endgültiger Feststellung der Bilanz zum 31. Dezember 1932, BArchB, R 8135/2462

⁴¹² Zu den durch die kleine Aktienrechtsreform unternehmensseitig neugeschaffenen Möglichkeiten der Eigenkapital-Anpassung vgl. Gerald Spindler, Kriegsfolgen, S. 484 – 489; Sylvia Engelke/Reni Maltschew, Weltwirtschaftskrise, S. 595 – 610; Johannes Bähr, Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, S. 39 f.

notleidender Debitoren bei der Tilgungskasse für gewerbliche Kredite (Tilka) und mit einem Spitzenbetrag von RM 1,2 Mio. durch Entnahme aus den allgemeinen Rückstellungen aufgerechnet werden.

Die Jahresabschlussprüfung zum 31. Dezember 1934⁴¹³ ließ bereits den buchmäßigen Vollzug der Kapitalmaßnahmen erkennen, machte jedoch deutlich, dass noch nicht alle erkennbaren Risiken hinreichend abgesichert waren. Insbesondere die Pensionsverpflichtungen waren noch nicht in ausreichender Höhe zurückgestellt.⁴¹⁴

Die bei den maßgeblichen Großengagements ebenfalls notwendigen Sanierungen musste die ADCA durch anteilige Aktienübernahmen bei den Zuführungen neuen Kapitals stützen, da sonst keine tragfähige Sanierung zustande gekommen wäre. Die wirtschaftliche Entwicklung der betroffenen Unternehmen war seit ihrer Sanierung weiterhin kritisch geblieben.⁴¹⁵

Über eine endgültige Sanierung der ADCA konnte erst nach Einbeziehung der durch Garantie des Reichs und des Landes Sachsen zugesagten Mittel geurteilt werden. Aus diesem Grund beauftragte das RWM die DRT mit einer Sonderprüfung der Grundlagen für die Garantieleistung des Reiches und des Landes Sachsen.⁴¹⁶

Unter dem 6. bzw. 10. Oktober 1933 hatten das Reich und das Land Sachsen der ADCA gegenüber eine Garantie übernommen, die den erweiterten Abschreibungs- und Rückstellungsbedarf in Höhe von RM 17,5 Mio. decken sollte. Das Reich und das Land Sachsen konnten jedoch mit der auf sie entfallenden Garantie-Quote erst aufgrund des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1939 in Anspruch genommen werden. Den Rückstellungs- und Abschreibungsbedarf, der ohne diese Garantie ungedeckt geblieben wäre, war bei Fälligkeit durch Barzahlungen des Reiches bis zum Höchstbetrag von RM 17,8 Mio. und des Landes Sachsen mit RM 5,3 Mio. aufzubringen. Grundlage für die Ermittlung der Garantieleistungen waren der von der DRT zu testierende Jahresabschluss und der darin ausgewiesene Fehlbetrag.

⁴¹³ Bericht der DRT über die bei der Allgemeinen Deutschen Credit-Anstalt, Leipzig, vorgenommene Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1934, BArchB, R 8135/1790

⁴¹⁴ ebenda, Blatt 22/23

⁴¹⁵ ebenda, Blatt 15

⁴¹⁶ Bericht der DRT über die bei der ADCA, Leipzig, vorgenommenen Sonderprüfung, BArchB, R 8135/1790, Blatt 90

Wie erwartet machte die ADCA von ihrem Recht zur Inanspruchnahme der Garanten aufgrund der Bilanz zum 31. Dezember 1939 Gebrauch. Der Prüfungsauftrag zur Feststellung der erforderlichen Grundlagen für die Garantieleistungen galt insbesondere der Bewertung der Aktiva und den zu den einzelnen Vermögensposten gebildeten Abschreibungen und Wertberichtigungen.⁴¹⁷ Bei Aufstellung der Probabilanz auf den 31. Dezember 1939 waren die Garantieansprüche unberücksichtigt zu lassen.

Das Reich hatte der ADCA bereits Ende August 1939 unter Auflagen und im Vorgriff auf die gesamten Garantieansprüche RM 5 Mio. in Steuergutscheinen zukommen lassen. Die DRT ermittelte in ihrer Probabilanz für die ADCA zum 31. Dezember 1939 einen Fehlbetrag von RM 22,962 Mio., auf den die bereits ausgehändigten Steuergutscheine anzurechnen waren. Unter Berücksichtigung der kumulierten Zinsansprüche betrug die Garantiesumme per Ende 1939 RM 23,029 Mio., so dass der ermittelte Fehlbetrag in voller Höhe abgedeckt und die Bilanz damit ausgeglichen war. Die DRT attestierte der ADCA, die Probabilanz nach den gesetzlichen Vorschriften für die Aufstellung einer Jahresbilanz und unter Befolgung bankmäßiger Bilanzierungsgrundsätze richtig aufgestellt zu haben.⁴¹⁸

Außerdem hatte sich die seit 1936 eingetretene Erholung der Wirtschaft auch im Bilanzbild der ADCA durch die Verbesserung der wirtschaftlichen Verhältnisse bei ihren Kreditnehmern niedergeschlagen.⁴¹⁹ Stille Reserven wurden bei der ADCA lediglich in der Position „Wertpapiere“ in Höhe von 8,5% vom Kurswert vermutet,⁴²⁰ während die vorgenommenen Wertberichtigungen ausschließlich das Kreditgeschäft betrafen. Alle anderen Bilanzpositionen waren bei ordnungsmäßiger Bilanzierung entweder als nicht risikobehaftet anzusehen oder enthielten keine stillen Reserven.

Bemerkenswert war jedoch die Feststellung, die im Grunde das Kreditgeschäft betraf: „Wenn somit die Ausmerzung der Krisenfolgen bisher eine stärkere Unterstützung durch die günstige allgemeine Wirtschaftslage fand, so sind infolge der politischen Ereignisse verschiedene Umstände eingetreten, die bei der Beurteilung der Kreditrisiken zu beachten sind.“

⁴¹⁷Bericht der DRT über die bei der ADCA, Leipzig, vorgenommenen Sonderprüfung, BArchB, R 8135/1790, Blatt 92, TZ 4

⁴¹⁸ Ebenda, Blatt 91, TZ 3, Ziffer 5

⁴¹⁹ ebenda, Blatt 99, TZ 16

⁴²⁰ ebenda, Blatt 95, TZ 11

Eine wesentliche Rolle spielte hierbei die strukturelle Verlagerung innerhalb der Debitoren. Während einerseits in bestimmten Branchengruppen der Kreditbedarf durch Abbau der Lagerhaltung usw. beträchtlich nachließ und damit jedenfalls eine Beschränkung des Risikos gegeben war, erhöhten sich insbesondere in den letzten Monaten die Kredite an Unternehmen, die für den Wehrmachtsbedarf arbeiteten. Eine von der Bank angestellte Ermittlung, die unter den gegebenen Verhältnissen jedoch nur bedingten Anspruch auf Vollständigkeit erheben kann, ergab einen Betrag von rd. RM 50 Mio. Krediten, die an wehrwirtschaftlich tätige Unternehmen gewährt wurden.

Es ist naturgemäß schwer zu beurteilen, in welchem Umfang sich durch die später notwendig werdenden Umstellungen auf Friedensbetrieb, die ja auch noch andere Wirtschaftskreise berührten, akute Risiken würden herausbilden können. In dieser Deutlichkeit hat sich die DRT in der Folgezeit nie mehr über die Kapazitätseffekte der kreditsuchenden Unternehmen unter wehrwirtschaftlicher Zielsetzung geäußert.

Mit der Inanspruchnahme der Garanten zum 31. Dezember 1939 und der buchmäßigen Vereinnahmung der beiden Garantiebeträge war die Sanierung der ADCA abgeschlossen. Der beim BArchB letztverfügbare Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. Dezember 1943, der unter dem Datum vom 12. August 1944 testiert wurde, weist nach Zuweisung zu den freien Rücklagen in Höhe von RM 500.000,- einen Reingewinn für das Geschäftsjahr in Höhe von RM 750.000,- aus.

1.4 AEG Frankfurt am Main

Die Bilanz der Allgemeinen Elektrizitäts-Gesellschaft AG (AEG) zum 30. September 1932 zeigte die besonderen Probleme eines Großunternehmens, das durch die Weltwirtschaftskrise, aber auch durch Entscheidungen des Vorstands in schwierige wirtschaftliche Verhältnisse geraten war und sich nun durch besondere buchtechnische Maßnahmen bemühte, ein uneingeschränktes Testat für seinen Jahresabschluss zum 30. September 1932⁴²¹ zu erhalten. Dieses Testat konnte von der DRT für den unter dem

⁴²¹ Prüfungsbericht der DRT über den Jahresabschluss der AEG zum 30. September 1932, BArchB, R 8135/3544

Datum vom 8. Juni 1933 vorgelegten Prüfungsbericht wegen zu großer Bedenken aber nicht erteilt werden.

Die am 18. April 1883 als „Deutsche Edison Gesellschaft für angewandte Elektrizität“ mit einem Grundkapital von M 5 Mio. gegründete Gesellschaft hatte zunächst bis zum Beginn des Ersten Weltkriegs eine durchaus positive Entwicklung, nicht zuletzt wegen seiner ertragsstarken Beteiligungen Osram und Telefunken. Nach dem Ende des Ersten Weltkrieges und vor allem durch den Verlust der vorher glänzend behaupteten Weltmarktposition geriet das Unternehmen in die Verlustzone.

Bereits der Vorjahresabschluss mit einem Fehlbetrag von RM 20 Mio. konnte noch durch Entnahmen aus den Rücklagen und einen Hauptversammlungsbeschluss vom 22. März 1932 über eine – durch die kleine Aktienrechtsreform geschaffene – Kapitalherabsetzung in erleichterter Form von RM 200 Mio. auf RM 185 Mio. sowie durch die Einziehung eigener Aktien ausgeglichen werden.⁴²²

Der Jahresabschluss zum 30. September 1932 mit einem Verlust von RM 72,8 Mio. konnte dann aber nur noch durch Verwendung der verbliebenen Rücklage in Höhe von RM 42,1 Mio. teilweise ausgeglichen werden. Der danach verbliebene Verlust von RM 30,7 Mio. wurde auf neue Rechnung vorgetragen. Der gesamte Jahresabschluss wies aber auch weitere Mängel auf, die letztlich zur Versagung des Testats führten.

Bemängelt wurden vor allem formale Fehler, wie z.B. das Fehlen von aussagekräftigen Aufzeichnungen über Gebäude und Anlagen (Anlagen-Kartei), die nachträgliche Aktivierung und partielle Abschreibung von Großreparaturen, das Auslassen grundsätzlich gebotener außerplanmäßiger Abschreibungen und die daraus entstehende Belastung künftiger Geschäftsjahre, Beteiligungs-Abschreibungen und Wertberichtigungen ohne hinreichenden Nachweis.⁴²³ Obwohl die Tochtergesellschaften Osram und Telefunken wieder positive Teilergebnisse beisteuerten, war das gesamte Beteiligungsergebnis negativ. Die erforderlichen Pensionsrückstellungen waren um RM 1 Mio. zu niedrig angesetzt.

⁴²² Bericht der DRT über den Jahresabschluss der AEG zum 30. September 1932, BArchB, R 8135/3544, TZ 3/4

⁴²³ ebenda, TZ 25

In diesem Geschäftsjahr konnten mit RM 183 Mio. nur noch 62% der vorjährigen Umsatzerlöse realisiert werden.⁴²⁴ Der geplante Abbau der Beschäftigten um ein Drittel zur Kapazitätsanpassung konnte sich in der geplanten Größenordnung aber erst auf den Jahresabschluss des Folgejahres auswirken.

Obwohl die im Vorjahresabschluss aufgegriffenen Mängel im Jahresabschluss zum 30. September 1933 noch nicht beseitigt und die Abschlüsse der Tochtergesellschaften Osram und Telefunken nicht geprüft waren, erteilte die DRT am 9. Juni 1934 in diesem Fall ein uneingeschränktes Testat trotz Meinungsverschiedenheiten mit der Verwaltung über die Berechnung der Vorstandsbezüge und die Passivierung von Pensionsverpflichtungen.⁴²⁵

Der wiederum zu verzeichnende Betriebsverlust konnte zwar durch die Anlage von Auslandsverkaufserlösen in US-\$ teilweise kompensiert werden, die erforderliche Anpassung der Bewertung der Erzeugnisse zum Mai/Juni 1934 war jedoch unterblieben.⁴²⁶ Neben den immer noch bestehenden formalen Mängeln wurden vor allem die nachträgliche Aktivierung von Großreparaturen bei nicht angemessenen Abschreibungen sowie die unterlassenen Absetzungen wegen unzureichender Kapazitätsausnutzung kritisiert. Den Ansatz der zwischenzeitlich nachgewiesenen Beteiligungen und die dabei angewandte Bewertungsmethode hielt die DRT für gesetzeskonform.⁴²⁷ Trotz Wegbrechens von Auslandsumsätzen um RM 40 Mio. konnte der Jahresbetriebsverlust zwar auf RM 26,5 Mio. reduziert werden, jedoch standen keine offenen Rücklagen mehr zur Verlustdeckung zur Verfügung.

Mit Datum vom 27. März 1935 wurde der Abschluss zum 30. September 1934 mit einem Zusatz testiert.⁴²⁸ Obwohl formale Mängel in der Buchführung bestanden, verzichtete die

⁴²⁴ Bericht der DRT über den Jahresabschluss der AEG zum 30. September 1932, BArchB, R 8135/3544, TZ 95

⁴²⁵ Wesentliche Punkte der Meinungsverschiedenheiten zwischen Vorstand und Abschlussprüfer waren – wie meist in derartigen Fällen – unterschiedliche Auffassungen über die Tantiemberechnungen und die nicht ausreichende Höhe der passivierten Pensionsverpflichtungen

⁴²⁶ ebenda, TZ 7

⁴²⁷ ebenda, TZ 17/21

⁴²⁸ Bericht über den Jahresabschluss der AEG zum 30. September 1934, BArchB, R 8135/2741, TZ 1; Grundsätzlich war die Legaldefinition des Bestätigungsvermerks im Wortlaut gem. §140 AktG1937 zu verwenden, die allerdings durch Ergänzungen und Zusätze erweitert werden konnte, um einen falschen Eindruck über die Prüfung und die Tragweite des Bestätigungsvermerks zu vermeiden. Ergänzungen gelten als ein Mittel, um beim außenstehenden Leser des Bestätigungsvermerks Missverständnisse zu vermeiden, Zusätze können geeignet sein, um dem Abschlussprüfer die Möglichkeit zu geben, die Adressaten des

DRT auf eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks.⁴²⁹ Das für den Vorjahresabschluss noch aktuelle Problem der obligatorischen Sonderabschreibung wegen unzureichender Kapazitätsausnutzung stellte sich als Folge beträchtlicher Produktionssteigerungen für das Berichtsjahr nicht mehr.⁴³⁰ Der Vergleich der erweiterten Erfolgsrechnung für das aktuelle Geschäftsjahr mit der des Vorjahres zeigte die konjunkturelle Belebung der Geschäftstätigkeit und das daraus resultierende ausgeglichene Jahresergebnis durch die um mehr als RM 55 Mio. verbesserten Netto-Umsätze und das positive Finanzergebnis, welches das immer noch negative Beteiligungsergebnis kompensierte.⁴³¹

Der Auftrag zur Prüfung des Jahresabschlusses zum 30. September 1935 wurde - wie in den Vorjahren - vom Vorstand erteilt. Die generelle Verbesserung der Beschäftigung in Deutschland war auch der AEG zugutegekommen: die um RM 38 Mio. gesteigerten Umsatzerlöse und ein erstmals positiver Saldo aus den Beteiligungserträgen konnten jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, dass das Auslandsgeschäft durch enorme Erlösminderungen - trotz Export-Rückvergütung - den Betriebsüberschuss deutlich belastet hatte.⁴³² Die Exportverluste insgesamt waren jedoch durch die Erfolge des immer besser in Gang gekommenen Inlandsgeschäftes überkompensiert worden. Die erweiterte Ergebnisrechnung machte deutlich, dass sich die positive Grundstimmung auch bei der AEG immer weiter aufhellte, vor allem wegen immer umfangreicherer Lieferungen im Rüstungsgeschäft.

Der AEG-Jahresabschluss zum 30. September 1936 wurde mit Testat vom 5. April 1937 uneingeschränkt bestätigt und machte die weiter voranschreitende finanzielle Sanierung der Gesellschaft erkennbar. Der Gesamtumsatz hatte sich seit dem 30. September 1933 nahezu verdoppelt und den Bruttobetriebsüberschuss fast verdreifacht. Dadurch war es möglich, die in der Hauptversammlung vom 21. August 1936 beschlossene

Bestätigungsvermerkes über Sachverhalte von öffentlichem Interesse zu informieren, WP-Handbuch 1996, S. 1160

⁴²⁹ Bericht über den Jahresabschluss der AEG um 30. September 1934, BArchB, R 8135/2741, TZ 5

⁴³⁰ ebenda, TZ 12

⁴³¹ ebenda, TZ 102

⁴³² Bericht über den Jahresabschluss der AEG zum 30. September 1935, BArchB, R 8135/2742, TZ 9

Kapitalerhöhung bei einem unter der Führung der Berliner Handelsgesellschaft operierenden Konsortium unterzubringen.⁴³³

Ein aus der zuvor um RM 50 Mio. vollzogenen Kapitalherabsetzung generierter Buchgewinn wurde zur Beseitigung des seit mehreren Jahren vorgetragenen Verlustes und zur Vornahme weiterer, von der DRT dringend für erforderlich gehaltener Abschreibungen und Wertberichtigungen verwandt. Die anschließende Kapitalerhöhung zum über-pari-Kurs schuf nicht nur ein voller Höhe intaktes Grundkapital, sondern ermöglichte die Deckung der Ausgabekosten aus dem von den Aktionären aufgebrauchten Ausgabeaufgeld.

Eine weitere Folge der gelungenen Unternehmenssanierung war die vom Aufsichtsrat beschlossene Begebung einer 25-Mio.-Anleihe, die problemlos am Kapitalmarkt untergebracht werden konnte, zumal sie mit 5% zu verzinsen und zu 101% rückzahlbar war.⁴³⁴

Die Jahresabschlüsse der AEG der Jahre 1931/32 bis 1935/36 sind ein eindrucksvolles Beispiel für ein alteingesessenes und an den Inlands- und Exportmärkten auch international erfolgreich operierendes Unternehmen, dass trotz Krise und Kapitalverlust mit größtenteils eigenen Mitteln bei sich verbessernder Konjunktur eine tiefgreifende Sanierung vollziehen konnte. Dabei konnte die Unternehmensleitung ihre vom Abschlussprüfer abweichende Meinung über bestimmte Bilanzierungsfragen soweit durchsetzen, dass ihr das uneingeschränkte Testat nicht mehr verweigert werden konnte. Die Frage, warum trotz offenem Dissens seitens der DRT die Meinungsverschiedenheiten mit dem Mandanten so unbedeutend eingeschätzt und die offensichtlichen Mängel der Rechnungslegung von der DRT hingenommen wurden, ist wohl nur mit der Größe und Bedeutung der AEG und der Unverzichtbarkeit dieses Mandates für das Portefeuille der DRT zu erklären, denn in anderen Fällen wurden bei weit geringfügigeren Beanstandungen die Testate nicht ohne Einschränkung erteilt.

⁴³³ Bericht der DRT über den Jahresabschluss der AEG zum 30. September 1936, BArchB, R 8135/3737, TZ 4

⁴³⁴ Bericht der DRT über den Jahresabschluss der AEG zum 30. September 1936, BArchB, R 8135/3737, TZ 9

1.5 BRABAG

Bei der Braunkohle-Benzin Aktiengesellschaft, Berlin, (BRABAG), handelte es sich dagegen um ein ausgesprochen junges Unternehmen, das am 26. Oktober 1934 durch zehn Gesellschafter als Pflichtgemeinschaft der Braunkohleindustrie nach der „Verordnung über die Errichtung wirtschaftlicher Pflichtgemeinschaften in der Braunkohlewirtschaft“ auf der Basis des sogenannten Benzinvertrags zwischen der I.G. Farben und dem Deutschen Reich gegründet worden war.⁴³⁵ Unternehmensgegenstand war die Herstellung von Treibstoffen und Schmierölen unter Verwendung von Braunkohle nach dem Hydrier- bzw. Fischer-Tropsch-Verfahren.⁴³⁶

Jeder der zehn Gesellschafter hatte eine Aktienübernahme von RM 10 Mio. zu zeichnen, die je nach Baufortschritt und Kassenlage der Gesellschaft ratierlich eingezahlt werden mussten. Die Gründergesellschafter waren sowohl mit der Technologie vertraute Chemie-Unternehmen als auch Gesellschaften, die die für Treibstoffgewinnung erforderlichen Rohstoffe förderten bzw. Energieversorger mit einer anderen technologischen Basis.

Zum Vorsitz des Aufsichtsrats wurde Wilhelm Keppler gewählt. Dem Vorstand gehörten neben dem General der Artillerie von Vollard-Bockelberg als Vorsitzender Fritz Kranfuß an. Die Eintragung in das Handelsregister fand am 31. Oktober 1934 statt. Der Abschluss des Rumpf-Geschäftsjahres 1934 zeigte keine weiteren Besonderheiten⁴³⁷ und wurde uneingeschränkt testiert.

Auch das Geschäftsjahr 1935 war ausschließlich ausgefüllt mit den Arbeiten für die Errichtung der Hydrierwerke in Böhlen und Magdeburg und des Fischer-Tropsch-Werkes Ruhland sowie der Vorbereitung und dem Abschluss der für den Betrieb erforderlichen Verträge einschließlich der Einrichtung des erforderlichen Verwaltungsapparates. Da im Dezember 1935 die Bauarbeiten so weit fortgeschritten waren, dass mit dem Einfahren der Anlagen begonnen werden konnte, war auch mit Fertigstellung und Inbetriebnahme der anderen im Bau befindlichen Anlagen noch im Geschäftsjahr 1936 zu rechnen. Der Jahresabschluss zum 31. Dezember 1935 – ebenfalls von der DRT mit

⁴³⁵ Rainer Karlsch und Raymond Stokes, Faktor Öl, München 2003, S. 183

⁴³⁶ ebenda, S. 152

⁴³⁷ Bericht der DRT über die Prüfung des Jahresabschlusses der BRABAG zum 31. Dezember 1934, BArchB, R 8135/771, TZ 17

uneingeschränktem Testat bestätigt – war im Wesentlichen inhaltlich ein Abbild der Jahres-Projektabschlussrechnung und der zwischenzeitlichen Anforderung einer weiteren Einzahlungsrate der Gesellschafter in Höhe von RM 50 Mio., die gemäß der zu erwartenden weiteren Baukosten terminkongruent angelegt wurde. Über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1935 hinaus war die DRT beauftragt worden, auch die Projektabschlussrechnung und die Finanzgebarung der BRABAG im Geschäftsjahr 1935 zu prüfen.⁴³⁸ Über diese Prüfungen wurde ein eigenständiger Bericht angefertigt.⁴³⁹

Durch die Hauptversammlung der BRABAG vom 15. Oktober 1936 wurde die DRT beauftragt, auch den Jahresabschluss zum 31. Dezember 1936 unter Einbeziehung der zugrundeliegenden Buchführung und des Geschäftsberichtes nach den Bestimmungen des neuen AktG1937 zu prüfen.

Obwohl noch verschiedene Anlagen im Bau waren, betrug die Erzeugung an Reinbenzin im Werk Böhlen rd. 98.000 t und im Werk Magdeburg rd. 24.000 t. Die Anlagen in Ruhland wurden in der Erprobung nur versuchsweise betrieben.

Aufgrund der produzierten Mengen erzielte das Werk Böhlen bereits Gewinn, während Magdeburg nach mehrmonatigem Versuchsbetrieb noch einen geringen Verlust zu verzeichnen hatte.⁴⁴⁰ Am 29. April 1936 schloss die BRABAG mit dem Deutschen Reich einen Garantievertrag über den Betrieb der Werke Böhlen und Magdeburg. Darin garantierte das Deutsche Reich der BRABAG für das erzeugte Benzin einen festen Betrag, der für das Böhleener Benzin bis zum 31. Dezember 1936 mit RM 26,- je 100 kg und für Magdeburger Benzin auf RM 28,- je 100 kg betrug. Auf der Grundlage dieser Vereinbarungen bzw. der Selbstkosten für die erzeugten Benzinmengen in Böhlen und Magdeburg rechnete die BRABAG mit dem Reich wie folgt ab⁴⁴¹:

⁴³⁸ Bericht der DRT über die Prüfung des Jahresabschlusses der BRABAG zum 31. Dezember 1935, BArchB, R 8135/771, TZ 5

⁴³⁹ Bericht der DRT über die Prüfung der Bau- und Abrechnungskonten der BRABAG zum 31. Dezember 1935, BArchB, R 8135/1193, TZ 9.

⁴⁴⁰ Bericht der DRT über die Prüfung des Jahresabschlusses der BRABAG zum 31. Dezember 1936, R 8135/711, TZ 2/3

⁴⁴¹ ebenda, TZ 2/3, TZ 32/33

	<u>Böhlen</u> <u>RM</u>	<u>Magdeburg</u> <u>RM</u>	<u>Gesamt</u> <u>RM</u>
Garant. Gestehungspreis	25.538.143,80	6.592.769,12	32.130.912,92
Gestehungspreis gem. §2 des Vertrages	<u>29.358.295,08</u>	<u>15.952.799,87</u>	<u>45.311.094,95</u>
Mehrkosten	3.820.151,28	9.360.030,75	13.180.182,03
Mehr- bzw. Mindererlöse gegenüber Garantiepreis	<u>(1.416.580,55)</u>	<u>121.126,14</u>	<u>(1.295.454,41)</u>
verbleibende Mehrkosten	2.403.570,73	9.481.156,89	11.884.727,62
davon je ½ für die BRABAG und das Reich	1.201.785,36	4.740.578,45	5.942.363,81

Diese Abrechnung beruhte auf folgenden vertraglichen Vereinbarungen:

„Die Forderung an das Deutsche Reich in Höhe von RM 5.942.363,81 leitet sich aus dem Garantievertrag her...Das Reich garantiert hierin der BRABAG für das erzeugte Benzin einen festen Betrag, der sich für Böhlener Benzin vorerst (bis 31. Dezember 1936) auf RM 26,- je 100 kg und für Magdeburger Benzin (bis 31. Dezember 1937) auf RM 28,- je 100 kg beläuft. Für jedes Garantiejahr ist eine besondere Abrechnung aufzustellen, wobei die Gestehungskosten dem jeweils gültigen Garantiepreis gegenüberzustellen sind. In den Gestehungskosten ist neben den Zinsen für das Fremdkapital auch eine Verzinsung des jeweils arbeitenden Aktienkapitals mit 5 v.H. zu berücksichtigen; als Amortisation – d.h. als Abschreibung, Anm. des Verf. - sind 13% des investierten Kapitals (abzüglich eines Restbetrages von RM 20 Mio.) in Ansatz zu bringen. Die sich bei der Abrechnung für das einzelne Garantiejahr ergebenden Mehr- oder Minderkosten sind bis zu einer Höhe von RM 7 Mio. in das neue Jahr vorzutragen. Nach Ablauf der Garantiefrist (30. Juni 1947) werden die dann verbliebenen Mehr- oder Minderkosten im Verhältnis 1:1 zwischen Reich und BRABAG geteilt.“⁴⁴² Die gemäß Abrechnung zum 31. Dezember 1936 vom Reich zu übernehmenden Verluste wurden in die Bilanz zum 31. Dezember 1936 als Forderungen an das Reich aktiviert.

Im Geschäftsjahr 1936 erhöhten sich die bereits aus Vorjahren angesammelten Wertberichtigungen um die Jahresabschreibung von RM 13,445 Mio. Auf Anlagen und Inventar der Werke Böhlen, Magdeburg und Ruhland wurden vom Zeitpunkt der offiziellen Inbetriebnahme an 10% der Voranschlagswerte der Baudirektion

⁴⁴² Bericht der DRT über die Prüfung des Jahresabschlusses der BRABAG zum 31. Dezember 1936, BArchB, R 8135/711, TZ 32 Anhang I

abgeschrieben. Außerdem war auf das Werk Ruhland eine Sonderabschreibung von rd. RM 3,6 Mio. im Hinblick darauf vorgenommen worden, dass sich bei der Erprobung des im Großbetrieb noch nicht zur Anwendung gelangten Fischer-Tropsch-Verfahrens besondere Wertverluste nicht vermeiden ließen. Das Werk Ruhland stellte gleichsam eine Großversuchsanlage dar, in der die Erfahrungen mit der großtechnischen Durchführung der neuen Gaserzeugungsanlagen und der Benzinsynthese erst noch gesammelt werden sollten.⁴⁴³

Obwohl die Planungen für die Bauarbeiten des Böhlener Hydrierwerk noch nicht abgeschlossen waren, verlangte die Reichsregierung neben dem bereits geplanten Werk Ruhland den Bau einer weiteren Hydrieranlage in Zeitz. Der Bau aller vier Werke erforderte Mittel in Höhe von RM 400 Mio. und war bis Kriegsbeginn 1939 abgeschlossen. Damit war ein wichtiger Anteil an der deutschen Vergaserkraftstoffversorgung sichergestellt.⁴⁴⁴

Die finanziellen Verhältnisse der Gesellschaft waren am 31. Dezember 1937 insoweit ungewöhnlich, als den aktivierten Baukosten von RM 221,3 Mio. und verschiedenen Umlaufvermögenswerten von RM 45,7 Mio. lediglich ein Grundkapital von RM 100 Mio. gegenüberstand. Die zur Gesamtfinanzierung fehlenden langfristigen Mittel wurden mit RM 39,2 Mio. durch Wertberichtigungen, mit RM 6,6 Mio. durch Rückstellungen und mit RM 41 Mio. durch Bankschulden aufgebracht.

Kurzfristige Verbindlichkeiten ergaben sich darüber hinaus aus – mehrfach prolongationsfähigen - Wechselziehungen mit RM 21,1 Mio., aus Liefer- und Leistungsschulden von RM 20,8 Mio. und sonstigen kurzfristigen Verpflichtungen in Höhe von RM 33,5 Mio. bei einem ausgewiesenen Bilanzgewinn von RM 5,1 Mio. Um die ungewöhnlich hohe Fremdfinanzierungsquote zu reduzieren, plante die Geschäftsführung für das Folgejahr neben einer Kapitalerhöhung in Höhe von RM 25 Mio. die Begebung einer Anleihe von RM 120 Mio., um der Finanzausstattung der Gesellschaft ein solideres Fundament zu verschaffen.⁴⁴⁵ Bei der Ertragslage der

⁴⁴³Bericht der DRT über die Prüfung des Jahresabschlusses der BRABAG zum 31. Dezember 1936, BArchB, R 8135/711, TZ 2/3,

⁴⁴⁴Rainer Karlsch und Raymond Stokes, Faktor Öl, S. 184

⁴⁴⁵Bericht der DRT über die Prüfung des Jahresabschlusses der BRABAG zum 31. Dezember 1937, BArchB, R 8135/711, TZ 14

Gesellschaft und der staatlichen Abnahmegarantie war davon auszugehen, dass die Anleihe problemlos am Markt unterzubringen war. Die zehn Gesellschafter, die bereits RM 100 Mio. an Aktienkapital aufgebracht hatten, sahen keine Möglichkeit, die auf sie zukommende Nachschuss-Verpflichtung zu umgehen.

Bedenken wegen der hohen kurzfristigen Verschuldung waren aber auch deshalb nicht angebracht, weil die BRABAG mit der staatlichen Abnahmegarantie in vollständig ausgebauten Zustand die kurzfristigen Fremdmittel aus den Verkaufserlösen problemlos würde aufbringen und bedienen können, nachdem die langfristige Umfinanzierung aus Kapitalerhöhung und Anleihebegebung von insgesamt RM 145 Mio. abgeschlossen sein würde. Die Frage nach der Solidität der Unternehmensfinanzierung wird am besten aus einer fristenbezogenen Perspektive zu beantworten sein: stellt man auf die kurzfristige Verschuldung ab, so ist die Fremdfinanzierungsquote zwar ungewöhnlich hoch; das Unternehmen verdiente jedoch seine Kapitalkosten (Zinsen und Abschreibungen) und erwirtschaftete darüber hinaus für 1937 einen Gewinn von 5%, so dass seine Bonität aus der Gläubigerperspektive gegeben war. Mittel- und langfristig entwickelt sich die Verschuldung durch Anpassung der Eigen- und Fremdkapitalanteile in den Bandbreiten unternehmensüblicher, normaler Kapitalverhältnisse.

Sämtliche im Sample 2 untersuchten Jahresabschlüsse zeigten den gleichen Aufbau und entsprechen dem bereits im Sample 1 vorgestellten Gliederungsschema. Die Prüfungsaufträge waren formgerecht erteilt, die Vollständigkeit der Abschlüsse war bestätigt worden. Die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage folgte der bereits zuvor verwendeten Gliederungssystematik und für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes wurde für die Abschlüsse, die 1936 und später entstanden, bereits der obligatorische Wortlaut des AktG1937 verwendet.

Irgendwelche einflussnehmenden Weisungen, Ge- oder Verbote wurden der BRABAG durch die DRT in den Prüfungsberichten nicht erteilt.

(c) Jahresabschlussprüfungsberichte 1938-1944 (Sample 3)

1.1 Zusammenwirken von DRT und RLM

Für das 3. Sample wurden solche Unternehmen ausgewählt, zu denen die DRT aufgrund ihrer bevorzugten Beauftragung ein besonderes Vertrauensverhältnis entwickelt hatte. Die Jahresabschlüsse dieser Unternehmen wurden bereits alle unter den Vorschriften des AktG1937 aufgestellt und geprüft. Es handelte sich um Unternehmen, die in engem Zusammenhang mit der als „Wehrhaftmachung“ bezeichneten Aufrüstung und nach Ausbruch der Kriegshandlungen mit der Produktion militärischer Güter für die Kriegsführung standen.

Darüber hinaus hatte das RLM zur Vorbereitung von Prüfungen bei den von ihm kontrollierten Luftfahrtunternehmen Richtlinien erlassen, die die DRT mit Einverständnis des RLM ihren Mitarbeitern und Geschäftsfreunden durch Rundschreiben zugänglich und deren Einhaltung zur Auflage machte.⁴⁴⁶ Um einen reibungslosen Prüfungsablauf und eine Abkürzung der Prüfungsdauer zu erreichen, sollten die dem RLM nahestehenden Unternehmen Unterlagen allgemeiner Art und spezielle Unterlagen bereits zum jeweiligen Jahresabschluss selbst vorbereiten:

(aa) Allgemeine Unterlagen

- Verzeichnis der Aufsichtsratssitzungen und Hauptversammlungen
- Auszug aus dem Handelsregister und Nachweis der Änderungen
- Gesellschaftssatzung und Geschäftsberichte
- Zusammensetzung von Vorstand und Aufsichtsrat
- Vom Vorstand unterzeichnete Bilanz
- Erweiterte Erfolgsrechnung gem. Formblatt
- Produktionsabrechnung gem. Formblatt
- Entwicklung der Selbstkosten für die wichtigsten Baureihen
- Saldenbilanz nach der Gliederung des Jahresabschlusses
- Prüfungsberichte der Internen Revision
- Abschrift der wichtigsten RLM-Verträge und RLM-Schlussverfügungen
- Miet- und Pachtverträge
- Übersicht über die Beteiligungsgesellschaften

⁴⁴⁶ Richtlinien zur Vorbereitung von Prüfungen bei Luftfahrtunternehmen, BArchB, R 8135/5862

Investitionspläne
Auftragsbestand nach Baumustern und Abnehmern

(bb) Bilanz-Unterlagen

Entwicklung des Anlagevermögens nach Zu- und Abgängen, Abschreibungen (getrennt nach Normal- und Sonder-Abschreibungen) und Umbuchungen
Zusammenstellung der größeren Anlagen-Zu- und Abgänge gem. Angebot, Eingangsrechnungen, Fracht- und Versandrechnungen, Architektenrechnung, Preise je Kubikmeter umbauter Raum usw.

Aktivierete Eigenleistungen

Grundstücke am Bilanzstichtag mit technischen Daten

Versicherung der Anlagewerte

Inventuren in Ur- und Reinschrift

Wertpapiere des Anlagevermögens

Beteiligungsübersicht mit technischen Daten und Verträgen

Patente

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Halb- und Fertigerzeugnisse

,

In Abstimmung mit den Richtlinien, die das RLM seinen Preisprüfern für die Luftfahrtindustrie in Form der sog. RLM-Handbücher⁴⁴⁷ aushändigte, wurde durch die DRT mit Rundschreiben an die betroffenen Mitarbeiter darauf hingewiesen, dass neben der Abschlussprüfung durch die DRT, die vor allem den speziellen Wünschen des RLM Rechnung trug und eine nach den besonderen Erfordernissen ausgestaltete Erfolgsrechnung beinhaltete, die Preisprüfungsstelle des RLM eine gesonderte Ermittlung der angemessenen Selbstkostenpreise zur endgültigen Abrechnung mit den Herstellern durchführte.

Die Preisprüfung des RLM ging zurück auf ein Abkommen zwischen dem RLM und den einbezogenen Luftfahrtindustrie-Unternehmen über die Preisgestaltung von Luftwaffengerät aus Dezember 1936, das infolge außergewöhnlicher Preisüberschreitungen mit allen Firmen der Luftfahrtindustrie abgeschlossen worden war und die Vereinbarung von Festpreisen für alle Flugzeugtypen der Luftwaffe anstrebte.⁴⁴⁸ Vorausgegangen waren eine Probemobilmachung der Luftwaffe zum 1. April 1936 und

⁴⁴⁷ Vgl. z.B. Handbücher und Datenblätter für alle in Dienst gestellten Baumuster der Luftwaffe, getrennt für Flugzeug und Schießwaffenanlagen sowie zugehörige Dienstvorschriften

⁴⁴⁸ Lutz Budraß, Flugzeugindustrie und Luftrüstung in Deutschland 1918 – 1945, Düsseldorf 1998, S. 491

die daraus gewonnene Erkenntnis, dass aufgrund eines völlig ungenügenden Rüstungsstandes die Luftwaffe die ihr zugeordnete Rolle in einem Zweifrontenkrieg nicht würde ausfüllen können. Es galt, nicht nur die Luftwaffe schneller als ursprünglich geplant zu komplettieren und zu modernisieren, sondern auch den Ausbau der Luftwaffenindustrie abzuschließen und der Luftwaffe bis zum 31. März 1938 planmäßig 18.000 Flugzeuge zur Verfügung zu stellen.⁴⁴⁹ Durch die von Göring forcierte Aufgabe des Prinzips der monetären Steuerung auch in der Luftfahrtindustrie war es bei der Beschaffung von Neugerät zu Preissteigerungen gekommen, die sämtliche Finanzplanungsansätze deutlich übertrafen.

In dem zum Zweck einer verbesserten Finanzkontrolle getroffenen Abkommen vom 19. Dezember 1936 willigten die Lieferfirmen der Luftfahrtindustrie ein, die Preisprüfung durch eine vereinheitlichte Nachkalkulation zu unterstützen sowie einer Abrechnung auf der Basis von Festpreisen zuzustimmen und erhielten im Gegenzug eine garantierte Gewinnmarge von 10% vom Umsatz unter Einbeziehung von Abschreibungen nach den im Maschinenbau (VDMA) üblichen Verrechnungssätzen.⁴⁵⁰

Die hier genannten, von allen zu prüfenden Unternehmen gleichlautend geforderten Informationen verlagerten einen intensiven Prüfungsaufwand von der WPG auf das zu prüfende RLM-Unternehmen und konnten daher bei entsprechender Eigenbeteiligung zu stark verkürzten Prüfungszeiten führen. Darüber hinaus wurden den mit der Prüfung von Luftfahrtunternehmen beschäftigten Prüfern durch die DRT-Richtlinien wichtige, auftragsbezogene Arbeitsanweisungen⁴⁵¹ vorgegeben.

Der gesamte Prüfungsablauf bei der DRT war in der Weise zu organisieren, dass das Prüfungsergebnis vor allem den Wünschen des RLM gemäß den LSÖ⁴⁵² bzw. der KWVO⁴⁵³ entsprach. Die Beurteilung der technischen Angemessenheit von Aufwendungen gehörte nicht zum Prüfungsumfang der DRT, da sich das RLM hierzu die bereits erwähnten eigenen Prüfungen vorbehielt. Lediglich über außerordentliche

⁴⁴⁹Lutz Budraß, Flugzeugindustrie und Luftrüstung in Deutschland 1918 – 1945, S. 474

⁴⁵⁰ ebenda, S. 478

⁴⁵¹ Vgl. „Richtlinien für die Prüfung und Berichterstattung in der Luftfahrtindustrie“ (streng vertraulich), BArchB, R 8135/4677 und „Richtlinie Berichterstattung über Bilanzprüfungen in der Luftfahrtindustrie“, BArchB, R 8135/6368

⁴⁵² Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber vom 15. November 1938

⁴⁵³ Kriegswirtschaftsverordnung vom 4. September 1939, RGBl. I, S. 1609 ff./1700

Kostenabweichungen sollte im Rahmen der Jahresabschlussprüfung berichtet werden. Bei Ende der DRT-Prüfung war durch Absprache mit dem RLM sicherzustellen, dass die Prüfungsergebnisse zeitnah übernommen werden und eigene Preisermittlungen stattfinden konnten.

Durch diese Zwecksetzung lag das Hauptgewicht der Abschlussprüfung auf der Erfolgsrechnung. Aufwendungen und Erträge waren in der Erweiterten Erfolgsrechnung ohne Saldierungen zu zeigen, während die Produktionsabrechnung einen Überblick über die Produktivität der genutzten Anlagen und die Rentabilität der einzelnen Aufträge bzw. Losgrößen bieten sollte. Beide Abrechnungen hatten für die RLM-Prüfer entscheidende Bedeutung, so dass auf ihre einheitliche Ausführung seitens der DRT und des RLM besonderer Wert gelegt wurde.

1.2 Junkers Flugzeug- und Motorenwerke (JFM), Dessau

Zum 30. September 1938 prüfte die DRT erstmals einen Jahresabschluss der Junkers Flugzeug- und Motorenwerke (JFM), Dessau, im Auftrag des Vorstands.⁴⁵⁴ Selbstverständlich gehörte JFM zum bevorzugten Firmenkreis des RLM und der Aufsichtsrat war entsprechend prominent mit Mitgliedern der Ministerialbürokratie, des Auswärtigen Amtes sowie der Dresdner Bank bzw. der Bank der Deutschen Luftfahrt (Aerobank) besetzt.

Zur Unterstützung der unternehmensseitigen Rationalisierungsbemühungen wurde vom RLM am 16. Juni 1937 eine Kapitalschnittaktion als Projekt zur Reorganisation der Investitionsfinanzierung sowie zur Entschuldung und Reprivatisierung der Unternehmen der deutschen Luftfahrtindustrie aufgelegt, indem bis dahin gewährte Investitionskredite in öffentliche Beihilfen umgewandelt wurden. Im Gegenzug sollten die Firmen zukünftig überwiegend Eigenmittel und mit Hilfe der verbesserten Bilanzen selbst hereingenommene Fremd- und Bankmittel für ihre Investitionen einsetzen.⁴⁵⁵

⁴⁵⁴ Jahresabschluss der JFM zum 30. September 1938, BArchB, R 8135/2507

⁴⁵⁵ Lutz Budraß, Flugzeugindustrie, S. 491 f.

Auf dieser neuen Rechtsgrundlage wandelte JFM zum 31. Dezember 1937 einen zuvor vom RLM erhaltenen Kredit in eine öffentliche Beihilfe in Höhe von RM 58 Mio. durch Verzicht des RLM auf Rückzahlung um. Im Zuge der Beihilfegewährung entfiel zukünftig die zuvor vom Reich gegebene Abschreibungsgarantie. Die erhaltenen Investitionskredite waren jedoch von nun an zu verzinsen. Außerdem willigte JFM zugunsten des Reiches in Beschränkungen seiner Verfügungsrechte bei Verkäufen von Anlagen und Aktien ein und das Reich erhielt ein Mitbestimmungsrecht bei der Aufnahme neuer Gesellschafter, bei der Übertragung des gesamten Unternehmens sowie bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse und bei Gewinnausschüttungen.

Die vom RLM angestoßene Finanzierungsreform verlief in zwei Phasen: zunächst wurde die Entschuldung der Unternehmen betrieben, danach gewährte die vormalige und nun in eine Bank umgewandelte Luftfahrtkontor GmbH für die Investitionsfinanzierung anteilige öffentliche Beihilfen in Höhe von 20 bis 30% der Projektsumme, deren Ertrag aus der Vereinnahmung ergebniswirksam für Sonderabschreibungen auf das Sachanlagevermögen verwandt werden musste.⁴⁵⁶

Das Investitionsprogramm des Geschäftsjahres 1937/38 betraf mit RM 237 Mio. den Ausbau A, wovon zum Bilanzstichtag RM 209 Mio. annähernd je zur Hälfte auf den Flugzeug- und Motorenbau verplant waren und die Werke in Dessau, Bernburg und Leipzig betrafen.⁴⁵⁷ Zur Absicherung der Vorauszahlungen des RLM an JFM waren durch Generalsicherungsvertrag vom 15. März/30. April 1937 Teile des Anlage- und Umlaufvermögens sicherungsübereignet worden. Außerdem war zur Sicherung eines von der Bank der Deutschen Luftfahrt selbständig organisierten Investitionskredites von RM 65 Mio. eine Eintragungsvormerkung zur Sicherung auf einzelne Fabrikgrundstücke eingetragen worden.⁴⁵⁸ Den Ertrag aus der Beihilfe verwandte JFM in Höhe von RM 43,7 Mio. nach den Vergabebedingungen zu Sonderabschreibungen auf das Sachanlagevermögen.

Vom gesamten Auftragsbestand entfielen RM 280 Mio. auf die Flugzeugfertigung von 5 Baumustern – davon RM 36 Mio. auf 328 Flugzeuge der Baureihe Ju 87. Im Motorenbau lagen Bauaufträge für RM 159 Mio. vor, davon allein RM 123 Mio. für 2.937 Stück des

⁴⁵⁶ Lutz Budraß, Flugzeugindustrie, S. 499

⁴⁵⁷ Jahresabschluss der JFM zum 30. September 1938, BArchB, R 8135/2507, TZ 16 – 18

⁴⁵⁸ Jahresabschluss der JFM zum 30. September 1940, BArchB, R 8135/2507, TZ 143

Erfolgsmodells Jumo 211,⁴⁵⁹ der den noch in der Entwicklung und Erprobung stehenden Flugmotor Daimler-Benz 601 ersetzte. Bauaufträge für Flugzeugzellen wurden nach Richtpreisen – d.h. endgültig erst nach ihrer Preisprüfung – abgerechnet, während für die Motorenfertigung Festpreise zur Anwendung kamen, die allerdings wegen der für JFM beabsichtigten Lernerfahrung degressiv ausgestaltet waren.

Als besonderes Kennzeichen des Jahresabschlusses 1937/38 wurden die vermehrte Schuldenkonsolidierung und die Möglichkeit der Sonderabschreibung aus der RLM-Beihilfe und die dadurch eingetretenen Verbesserungen der bilanziellen Finanzierungsverhältnisse gegenüber dem Vorjahr bezeichnet.⁴⁶⁰

Aus dem mehr als verdoppelten Fabrikationsgewinn konnten nicht nur vermehrt außerordentliche Aufwendungen abgedeckt, sondern auch erhöhte Sonderverrechnungen vorgenommen werden. Da bei Ende der Abschlussprüfungen die an das RLM erbrachten Leistungen zum überwiegenden Teil preisgeprüft waren – ein Ergebnis der zeitnahen Zusammenarbeit von DRT und RLM – standen die Stückerfolge aus Flugzeugzellen- und Motorenbau auch unter Berücksichtigung von Sonderausführungen bei Ende der Abschlussprüfung bereits endgültig fest.

Ein nach Verrechnung von außerordentlichen Posten und Rücklagendotierungen von RM 15 Mio. verbliebener Gewinn sollte auf neue Rechnung vorgetragen werden. Der Jahresabschluss selbst wurde von der DRT uneingeschränkt testiert.

Ein Exemplar des Prüfungsberichtes der DRT über den Jahresabschluss zum 30. September 1939 konnte durch das BArchB nicht mehr vorgelegt werden, jedoch konnten die meisten Werte durch die Vorjahres-Angaben aus dem Prüfungsbericht für das Geschäftsjahr 1939/40 retrograd ermittelt werden. Wegen der notwendigen Geheimhaltung war die JFM nicht nur von der Verpflichtung zur Veröffentlichung ihres Jahresabschlusses befreit, sondern auch die öffentliche Einsichtnahme in das Handelsregister war gesperrt. Die Prüfungsberichte der DRT über Jahresabschlüsse der JFM gehörten zu den Berichten, die durch Stempelung zu Staatsgeheimnissen erklärt wurden und daher besonderen Geheimhaltung unterlagen.

⁴⁵⁹ Jahresabschluss der JFM zum 30. September 1938, BArchB, R 8135/2507, TZ 26, 27

⁴⁶⁰ ebenda, TZ 30, 31

Am Jahresabschluss für 1939/40 war nicht nur die Umsatzsteigerung gegenüber dem Vorjahr um mehr als 50%, sondern auch die Erhöhung der Mitarbeiterzahl um 22.000 Personen beachtlich.

Ausgeliefert wurde vor allem das zweimotorige Kampfflugzeug-Modell Ju 86 (431 Stück), mit rückläufiger Produktionszahl das Modell Ju 52 (318 Stück) und der einmotorige Stuka Ju 87 (86 Stück). Die Motorenproduktion erhöhte sich um 1.550 auf 4.700 Stück für das Modell Jumo 211 bei unterschiedlichen Kraftstoffarten. Die bis zum Kriegsausbruch nahezu parallel und auf Betreiben der Lufthansa forcierte Entwicklung eines viermotorigen Transozeanflugzeuges (Ju 90) kam wegen neuer Prioritäten zum völligen Erliegen.⁴⁶¹

Die schon zuvor erreichte Leistungssteigerung setzte sich 1939/40 fort, wobei ein erheblicher Teil dieser Mehrleistung durch Nachbaufirmen erzielt wurde. Mit einsetzender Westoffensive im Mai 1940 wurde die 60-stündige Mindestarbeitszeit pro Woche eingeführt. Wegen der sich verschiebenden Mitarbeiterstruktur und eines steigenden Anteils weiblicher Lohnempfänger war im März 1941 die wöchentliche Arbeitszeit allerdings auf durchschnittlich 57 Stunden gesunken.

Eine Gewinnausschüttung in Höhe von 6% auf das Grundkapital war auch in diesem Jahr vorgesehen, denn bis zur Mitte 1941 hatte sich der Bruttogewinn weiter erhöht. Ausschüttbar waren aber in jedem Fall wegen der Dividendenverordnung nur 6% auf das Grundkapital, so dass die JFM - wie andere Unternehmen auch - vorzugsweise stille Reserven aus den nicht ausgeschütteten Gewinnen aufbaute.⁴⁶²

Inzwischen hatte sich das zweimotorige Bomber-Modell Ju 88 im praktischen Einsatz bestens bewährt und bildete bei JFM neben dem Baumuster Ju 52 mit 1.375 Stück den größten Posten des Flugzeugzellen-Auftragsbestandes. Zwischen 1939 und 1945 wurden über 15.000 Ju 88 in mehr als 60 Varianten entweder direkt bei Junkers oder in Lizenz als Nachbauten bei anderen Flugzeugherstellern gebaut.

⁴⁶¹ Lutz Budraß, Kriegsdienst eines Dienstleisters, in: Werner Abelshäuser, Jan-Otmar Hesse, Werner Plumpe, (Hrsg.), Wirtschaftsordnung, Staat und Unternehmen, Festschrift für Dietmar Petzina, Essen 2003, S. 107

⁴⁶² Mark Spoerer, Scheingewinne, S. 87 ff.

Der Bedeutung, die der Produktionsentscheidung für die Ju 88 nicht nur innerhalb der JFM, sondern auch für das RLM bei der Planung der Standardtypen und den verschiedenen Strategien zur Rüstungsbeschleunigung zukam, lag nicht nur in den konstruktiven, sondern vor allem in den organisatorischen Maßnahmen. Sie erlaubten wegen der nun rationalisierten Planungsverfahren im Rahmen einer „Zentralsteuerung“ auch den Zugriff der JFM-Verantwortlichen auf sämtliche Ressourcen der anderen Unternehmen, die für den Nachbau der Ju 88 vorgesehen waren.⁴⁶³

Der von Jahr zu Jahr steigende Geschäftsumfang der JFM mit dem RLM erforderte Anpassungsmaßnahmen hinsichtlich der Unternehmensfinanzierung.⁴⁶⁴ Infolge der materialintensiven Fertigung, der steigenden Durchlaufzeiten und der Modellvielfalt wurde die Finanzierung des Vorratsvermögens und der Anlageinvestitionen zunehmend problematisch, denn das RLM hatte durch Änderung der Zahlungsbedingungen seine Anzahlungsbereitschaft vermindert, obwohl die zuvor aus Anzahlungen dargestellte Bevorratung wegen der zunehmenden Modellvielfalt immer umfangreicher wurde. Um die finanzielle Lage zu entspannen, hatte JFM zu Beginn des Geschäftsjahres 1941/42 das Grundkapital um RM 130 Mio. aufgestockt und damit verdoppelt. Finanziert wurde die Kapitalaufstockung durch eine neu aufgelegte Anleihe von RM 100 Mio. Daneben wurde eine 4%ige Teilschuldverschreibung von RM 100 Mio. und mit einer Laufzeit von 20 Jahren begeben. Sämtliche Finanzierungsmaßnahmen wurden von einem Bankkonsortium unter Führung der Bank der Deutschen Luftfahrt problemlos am Kapitalmarkt untergebracht. Hinsichtlich der Änderungen bei der Unternehmensfinanzierung bemerkt Lutz Budraß, es fänden sich „...wenige Beispiele, die den „Doppelstaat“ im Sinne Ernst Fraenkels,⁴⁶⁵ das Nebeneinander von Normen- und Maßnahmenstaat, so treffend illustrieren wie die Finanzierung der deutschen Luftfahrt. Während im „Maßnahmenstaat“ die haushaltspolitische Sicherung der Rüstung immer mehr verfiel und die Geldrechnung als Maßstab für ökonomische Rationalität zusehends aus den Planungen des RLM verschwand, kam es im „Normenstaat“ zeitlich parallel zu

⁴⁶³ Lutz Budraß, Flugzeugindustrie, S. 544 – 548

⁴⁶⁴ Jahresabschluss der JFM zum 30. September 1941, BArchB, R 8135/6389, TZ 28

⁴⁶⁵ Ernst Fraenkel, Der Doppelstaat, S.26

einer Reform der Investitionsfinanzierung, die alle Tugenden bürokratischer Mittelverwaltung zum Tragen brachte.⁴⁶⁶

Die Bewertung der Bestände erfolgte für Roh-, Hilfs und Betriebsstoffe nach dem Niederstwert, Halb- und Fertigerzeugnissen zu Herstellkosten einschließlich der vom RLM normalisierten Zuschläge für Werkstoffe, Fertigungs-Gemeinkosten sowie anteiliger Anlagenabschreibung. Nur im Falle eigenermittelter, niedriger Gemeinkostenzuschläge als vom RLM vergütet, kamen die niedrigeren Sätze bei der Bewertung zur Anwendung.⁴⁶⁷ Die DRT bestätigte, dass das Rechnungswesen der JFM, ebenso wie der Geschäftsbericht, trotz kriegsbedingter Schwierigkeiten grundsätzlich den gesetzlichen Bestimmungen entsprach. Trotzdem hatte die DRT Verbesserungsvorschläge für die laufende Abstimmung der einzelnen Werks-Buchungskreise, für die zutreffende und vollständige Erfassung des Materialaufwandes sowie zur internen Kontrolle vorgelegt, um die Prüfungsvorbereitungen noch weiter zu optimieren und die Prüfungszeiten zu verkürzen.

Die positiven Tendenzen der beiden vorangehenden Geschäftsjahre wurden mit der Berichterstattung über die Prüfung des Jahresabschlusses 1940/41 bestätigt. Weiterhin gestiegene Ablieferungsziffern für Flugzeugzellen, Motoren und Zubehör, ein auf RM 1,5 Mrd. gestiegener Auftragsbestand und ein trotz gesenkter Verrechnungspreise nochmals verbesserter Gesamtumsatz sowie Bruttogewinn aus Fabrikation waren die Kenngrößen für diese Bilanz. Diese Tendenz soll an dieser Stelle durch die ausgelieferten Stückzahlen verdeutlicht werden.⁴⁶⁸

	<u>1940/41</u>	<u>1939/40</u>	<u>1938/39</u>
	Stückzahlen		
<u>Flugzeugzellen</u>			
Ju 88 (2mot. Bomber)	897	431	34
Ju 52 (3mot. Transportmasch.)	304	318	588
Ju 87 (1mot. Stuka)	105	86	257
Ju 90 (4mot. Transportmasch.)	-	7	4
Ju 86 (2mot. Kampfflugzeug)	3	-	60

⁴⁶⁶ Lutz Budraß, Flugzeugindustrie, S. 501

⁴⁶⁷ Jahresabschluss der JFM zum 30. September 1940, BArchB, R 8135/2507, TZ 132

⁴⁶⁸ Jahresabschluss der JFM zum 30. September 1941, BArchB, R 8135/6389, TZ 9

Flugmotoren

Jumo 211 (Benzin)	7.333	4.453	2.859
Jumo 205 (Schweröl)	193	121	35
Jumo 207	33	92	-
Jumo 210 (Benzin)	-	17	268

<u>Luftschrauben</u> (verstellbar)	4.750	3.536	1.843
------------------------------------	-------	-------	-------

Bereits zum Halbjahres-Bilanzstichtag 31. März 1941 war zu vermuten, dass sich die positiven Tendenzen auch im folgenden Geschäftsjahr fortsetzen würden.

Die Mitarbeiterzahl zum Bilanzstichtag 30. September 1941 hatte sich nochmals um rd. 10.000, im Jahresdurchschnitt sogar um 17.000 Mitarbeiter erhöht. Ob hierbei ausländische Arbeitskräfte oder Zwangsarbeiter eingesetzt wurden, ist den Prüfungs- und Sozialberichten nicht zu entnehmen, da der Personalaufwand nur summarisch ausgewiesen wurde und sich dem Berichtstext selber keinerlei Hinweise auf z.B. den Bau von Wohnbaracken oder Fremdaufwand für Sicherungsmannschaften entnehmen lässt. Für den anzunehmenden Einsatz ausländischer Arbeitskräfte spricht, dass zu dieser Zeit der nationale, freie Arbeitsmarkt keine Rekrutierungen mehr in solchem Ausmaß zuließ. Gegen diese Annahme kann angeführt werden, dass die Flugzeugindustrie vor allem gut ausgebildete Spezialisten mit hohem Ausbildungsstand und fachlicher Qualifikation zur Sicherung der hohen Arbeitsqualität benötigte, die wohl nur durch zulässige Rückgriffe auf den Facharbeiterstamm anderer, mit der Fertigung der Ju 88 beschäftigter Flugzeugbau-Firmen möglich waren.

Die Jahresabschlüsse zum 30. September 1940 und 1941 wiesen insoweit Besonderheiten auf, als diese Bilanzen „Rückstellungen für Risiken aus der kriegsbedingten Produktionsausweitung“ in Höhe von insgesamt RM 38 Mio. enthielten, die z.B. bei verminderter Auslastung der Produktionsanlagen zu Sonderabschreibungen hätten verwendet werden können und insoweit antizipativen Charakter hatten.⁴⁶⁹ Der Abschluss

⁴⁶⁹ Jahresabschluss der JFM zum 30. September 1941, BArchB, R 8135/6389, TZ 2, TZ 18

zum 30. September wurde „...mit Rücksicht auf die durch den Krieg bedingten Verhältnisse in Übereinstimmung mit den von den zuständigen Ministerien gebilligten Grundsätzen des IdW“ mit verkürztem Umfang geprüft. Die Prüfungsschwerpunkte lagen auf der Prüfung der Zuverlässigkeit – gemeint war wohl Zulässigkeit – der Bilanzansätze, der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Bilanzklarheit. Vernachlässigt wurden solche Prüfungsfelder, bei denen sich in der Vergangenheit keine wesentlichen Beanstandungen ergeben hatten und Prüfungsberichte der Internen Revision vorlagen.⁴⁷⁰ Dieser Jahresabschluss wurde durch die DRT uneingeschränkt testiert.

Bereits in der Einleitung war auf das Problem des Verwendungszusammenhangs der DRT-Tätigkeiten hingewiesen worden, das sich insbesondere in Verbindung mit Revisionen bei RLM-Prüfungsaufträgen stellte.

Mit mehreren, an die DRT-Mitarbeiter gerichteten Richtlinien aus der Zeit zwischen Dezember 1935 und Juni 1940 vollzog die Geschäftsführung der DRT einen Funktionswandel ihrer Prüfungsberichterstattung. Mit dem Rundschreiben Nr. 88 vom 18. Dezember 1935 waren den Mitarbeitern lediglich allgemeine Grundsätze für die Gliederung des Jahresabschlusses für Berichterstattungen in der Luftfahrtindustrie aufgegeben worden. Nun wurden die Vorgaben in weiteren Rundschreiben⁴⁷¹ erheblich spezifiziert und in eine enge Beziehung mit den seit 15. November 1938 anzuwendenden LSÖ⁴⁷² als Richtlinien für die Preisprüfung, den vom Institut der Wirtschaftsprüfer veröffentlichten Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung und Buchführung sowie den abrechnungstechnischen Anforderungen der zu prüfenden Unternehmen gestellt.

Da jeder einzelne Bau- bzw. Instandsetzungsauftrag individuell mit dem ausführenden Unternehmen abgerechnet wurde und lediglich Anzahlungen die anfallenden Kosten teilweise deckten, waren sowohl die ausführenden Firmen als auch das RLM an zügigen und endgültigen Abrechnungen interessiert, soweit nicht bereits Festpreise für die einzelnen Leistungspakete vereinbart waren. Die hierbei von den involvierten

⁴⁷⁰ Jahresabschluss der JFM zum 30. September 1941, BArchB, R 8135/6389, TZ 3

⁴⁷¹ Vgl. DRT-Richtlinie „Berichterstattung über Bilanzprüfungen in der Luftfahrtindustrie“ vom Juli 1937 BArchB R 8135/6368, „Richtlinien für die Prüfung und Berichterstattung in der Luftfahrtindustrie“, o.D., BArchB R 8135/4677 und „Richtlinien zur Vorbereitung von Prüfungen bei Luftfahrtunternehmen“ vom Juni 1940 BArchB R 8135/5862

⁴⁷² LSÖ: Leitsätze für die Preisermittlung aufgrund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber

Unternehmen ausgeführten Tätigkeiten entsprachen durchaus dem Controlling im modernen Sinne, denn neben umfangreichen Planungen führten die Unternehmen bereits Produktionssteuerungen und –kontrollen aus.

Wahrscheinlich auf Drängen der Industrie und des RLM gab die DRT mehr und mehr ihre Exklusivität als Rechnungswesen-Expertin bei der Prüfung der ursprünglich als WP-Vorbehaltstätigkeiten geplanten Arbeitsschritte auf. Sämtliche Mitarbeiter der ausführenden Unternehmen waren durch das RLM bereits zu höchster Geheimhaltung verpflichtet worden, so dass die DRT ihre Mitarbeiter anweisen konnte, kooperativ auf Sonderwünsche sowohl des RLM bei der Abfassung der Prüfungsberichte als auch der zu prüfenden Unternehmen einzugehen und im Interesse eines beschleunigten Ablaufs im Zusammenwirken aller Beteiligten pragmatische Lösungen zu finden, jedoch ohne die ihnen übertragene Aufgabe der Abschlussprüfung nach Recht- und Ordnungsmäßigkeit zu vernachlässigen⁴⁷³.

1.3 Rheinmetall Borsig, Berlin

Die DRT prüfte ebenfalls die bereits 1889 gegründete Rheinmetall AG (RM), die zur Erfüllung eines größeren Munitionsauftrages des Reichskriegsministeriums 1889 gegründet worden war. Bei Ausbruch des Ersten Weltkrieges war RM bereits einer der größten Rüstungsproduzenten im Deutschen Reich mit 8.000 Mitarbeitern. Am Ende des Krieges wurden 48.000 Mitarbeiter beschäftigt. Nach den Bestimmungen des Versailler Vertrages durften jedoch nur noch eingeschränkt militärische Erzeugnisse hergestellt werden. Daher musste die Rüstungsproduktion zunächst auf zivile Güter umgestellt werden, bis ab 1921 in geringem Umfang wieder vermehrt Waffen gebaut werden durften. Nach der Rheinlandbesetzung erwarb das Deutsche Reich aus einer

⁴⁷³ „Die Verpflichtung zu einem klar und übersichtlich gegliederten Rechnungswesen mit ausreichenden Abstimmungs- und Kontrollmöglichkeiten, das jederzeit eine einwandfreie Selbstkosten- und Ertragsprüfung ermöglicht, war bisher nur aus den Vorschriften des HGB über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung abzuleiten. Nunmehr ist diese Verpflichtung allen Betrieben, die nach LSÖ abrechnen, in Nr. 4 derselben ausdrücklich auferlegt worden. Inzwischen ist auch der Kontenrahmen der Wirtschaftsgruppe Luftfahrtindustrie erschienen, der voraussichtlich ab 1. Januar 1941 verbindlich werden dürfte. Außerdem werden Kostenrechnungsrichtlinien vorbereitet.“, DRT, BArchB R 8135/4677 „Richtlinien für die Prüfung und Berichterstattung in der Luftfahrtindustrie“

Kapitalerhöhung zum Kurs von 170% eine Mehrheitsbeteiligung an RM, die zunächst von der VIAG gehalten wurde. Die restlichen Anteile wurden von der Fried. Krupp AG, Essen, übernommen. 1933 erwarb RM die liquidationsreife Borsig AG, Berlin, hinzu und nach Fusionierung beider Unternehmen firmierte RM als Rheinmetall-Borsig (RMB).⁴⁷⁴

Im Zuge der „Wehrhaftmachung“ des Deutschen Reiches entwickelte und produzierte RMB nicht nur ab Mitte der dreißiger Jahre Waffen vom Maschinengewehr bis zum großkalibrigen Geschütz sowie Panzer und andere militärische Kettenfahrzeuge. Die RMB verlegte 1938 ihren Firmensitz von Düsseldorf nach Berlin-Tegel und steigerte mit Beginn des Zweiten Weltkrieges die Entwicklung und Produktion von Waffensystemen ständig. Wegen der überragenden Bedeutung des Unternehmens für die Wehrmacht wurde es verstaatlicht und in den sogenannten „Waffenblock“ der RHG integriert.

Die ständig erforderlichen Anlagenerweiterungen wurden durch eine Mischfinanzierung aus eigenen Mitteln, Bankkrediten, Wehrmachtsdarlehen und verlorenen Wehrmachtzuschüssen dargestellt. Auf vergleichbarer Abrechnungsbasis betrug der Mehrumsatz des Jahres 1938 gegenüber dem Vorjahr RM 49 Mio., im Vorjahr waren RM 45 Mio. mehr als 1936 Erlöst worden.

Auch der Auftragsbestand⁴⁷⁵ wies eindrucksvolle Wachstumsraten auf:

	31.12.1936	31.12.1937	31.12.1938	31.12.1939 ⁴⁷⁶
	<u>Mio. RM</u>			
<u>Inlandsgeschäfte</u>				
Wehrmacht – Waffen	286,9	245,7	389,3	448,6
Sonstige	47,9	78,6	134,7	155,6
<u>Auslandsgeschäfte</u>				
Indirekte	9,3	20,8	14,9	15,1
Direkte	54,7	59,3	79,4	80,2

⁴⁷⁴ Jahresabschluss der RMB zum 31. Dezember 1938, BArchB, R 8135/4025., TZ 2/3

⁴⁷⁵ Jahresabschluss der RMB zum 31. Dezember 1938, BArchB, R 8135/4025, TZ 11

⁴⁷⁶ Hochrechnung zum 31.12.1939

RMB durfte nach eigener Wahl auch im Eigentum der Wehrmacht bzw. des Reiches stehende Anlagen benutzen. Die auf diese Anlagen entfallenden Abschreibungen wurden als Selbstkosten zusammen mit den eigenen Aufwendungen verrechnet und gleichzeitig der Wehrmacht wieder gutgeschrieben. Die Bilanz zum 31. Dezember 1938 war ordnungsgemäß nach den Vorschriften des AktG1937 aufgestellt und zeigte auch als Vermerkposten die Eventualverbindlichkeiten zum Bilanzstichtag. Die Bilanz war vom Vorstand ordnungsmäßig unterzeichnet und enthielt gemäß Vollständigkeitserklärung sämtliche, das Geschäftsjahr betreffenden Geschäftsvorfälle.

Erstmals wurde ein durch das AktG1937 zulässiges, genehmigtes Kapital von RM 25 Mio. geschaffen, um das Aktienkapital in den nächsten fünf Jahren im gegebenen Fall um bis zu RM 25 Mio. auf dann RM 75 Mio. erhöhen zu können.⁴⁷⁷

Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluss der RMB zum 31. Dezember 1939 machte deutlich, dass die positive wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens sich im Berichtsjahr fortgesetzt hatte. Da es sich um die zur Veröffentlichung bestimmte Fassung handelte, waren die technischen Informationen aus Geheimhaltungsgründen äußerst zurückhaltend. Wie im Vorjahr war der Jahresabschluss nach den Vorschriften des AktG1937 aufgestellt und ordnungsmäßig,⁴⁷⁸ die Vollständigkeitserklärung des Vorstands lag vor.

Der unverminderte Anlagenausbau von RM 66 Mio. betraf sowohl unternehmens- als auch reichseigene Anlagen der Waffen- und Friedensbetriebe, zur Finanzierung wurde das bereits bewährte Mischverfahren aus Eigenmitteln, Bank- und Wehrmachtsdarlehen genutzt.⁴⁷⁹ Die Umsätze sowohl der Waffen- als auch der Friedensbetriebe im Inlands- und Auslandsgeschäft waren weiter gestiegen, obwohl sich die mit Kriegsausbruch verstärkte Produktion auf das gesamte Wirtschaftsjahr noch nicht signifikant auswirkte.

Die relative Steigerung der Personalkosten entwickelte sich proportional zur Produktion, jedoch stärker als die Zunahme der Beschäftigtenziffer. Die Steigerung des Auftragsbestandes, vor allem durch Wehrmachaufträge, setzte sich bereits erkennbar bis

⁴⁷⁷ Walter Bayer und Sylvia Engelke, Die Revision, S. 660 ff.

⁴⁷⁸ Johannes Bähr, Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, S. 54 ff.

⁴⁷⁹ DRT-Prüfungsbericht über den Jahresabschluss der RMB zum 31. Dezember 1939, BArchB, R 8135/4026, TZ 3 – 6

Ende Februar 1940 fort. Entsprechend der verbesserten Beschäftigung stiegen sowohl die Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen als auch die Halbfertigen Erzeugnisse, am stärksten bei den Waffenbetrieben. Trotz hinderlicher Dispositionsänderungen im Waffengeschäft war die Rohstoffversorgung ausreichend, die Versorgung mit Arbeitskräften dagegen nicht so hoch wie gewünscht.⁴⁸⁰

Das bereits im Vorjahr in die Bilanz eingestellte, genehmigte Kapital schöpfte die Gesellschaft im Wege der Vorfinanzierung durch Aufnahme eines 5 1/2% Darlehens – innerhalb der Konzernverbindlichkeiten der RHG - in voller Höhe aus; die Darlehen der Wehrmacht und der Lieferanten entwickelten sich entsprechend der gestiegenen Beschäftigung. Ein Gewinn von RM 3,5 Mio. war für eine 7%ige Dividende auf RM 50 Mio. Grundkapital vorgesehen.⁴⁸¹

Die DRT hatte auftragsgemäß ebenfalls den vorgelegten Erläuterungsbericht zum Geschäftsbericht 1939 geprüft und auf die wegen der kriegswirtschaftlichen Geheimhaltungsbestimmungen noch stärker eingeschränkte Berichterstattung sowie ergänzend auf die nicht im Geschäftsbericht erwähnten Details hingewiesen.

Der Prüfungsbericht trug das uneingeschränkte Testat der DRT vom 21. Juli 1940.

Der Prüfungsbericht der RMB zum 31. Dezember 1940⁴⁸² erwähnte zunächst die außerordentliche Hauptversammlung vom 13. Januar 1941 und die dort beschlossene Satzungsänderung. Die Zugehörigkeit der RMB zum Waffenblock des Konzerns und damit zu den RHG wurde bestätigt und die Zuständigkeit des Aufsichtsrats in Bezug auf die Genehmigung von Geschäftsführungsmaßnahmen des Vorstands neu geregelt.⁴⁸³ Außerdem erhielten die Geschäftsordnungen für Vorstand und Aufsichtsrat neue, angepasste Textfassungen, die jetzt auch die Grundsätze für die Geschäftsführung in den Konzernbetrieben regelten.⁴⁸⁴

⁴⁸⁰ DRT-Prüfungsbericht über den Jahresabschluss der RMB zum 31. Dezember 1939, BArchB, R 8135/4026, TZ 18

⁴⁸¹ Zur Ausschüttungshöhe vgl. Mark Spoerer, Von Scheingewinnen, S. 87 ff.

⁴⁸² Prüfungsbericht der DRT über den Jahresabschluss der RMB zum 31. Dezember 1940 vom 21. Juli 1941 einschließlich Nachtragsbericht vom 21. August 1941, BArchB, R 8135/4027

⁴⁸³ Walter Bayer und Sylvia Engelke, Die Revision, S. 660 ff.

⁴⁸⁴ Prüfungsbericht der DRT über den Jahresabschluss der RMB zum 31. Dezember 1940, BArchB, R 8135/4027, TZ 3

Trotz Schwierigkeiten bei der Beschaffung von Fachkräften und in der Material- und Rohstoffversorgung brachte das Geschäftsjahr 1940 wiederum Höchstwerte hinsichtlich Auftragseingang, Produktion und Umsatz. Darüber hinaus hatte die RMB als Folge der Kriegseignisse ihre Tätigkeit auch auf die besetzten Gebiete ausgedehnt: in Frankreich hatte sie die Schneiderwerke in Le Creusot - und seit Geschäftsjahresende auch ein Werk in Paris - treuhänderisch für die Wehrmacht in Besitz genommen, in Holland und Belgien gerieten wehrwirtschaftlich wichtige, funktionsfähige Betriebe für die eigene Produktion unter die Kontrolle der RMB.

Der inländische Produktionsanlagen-Ausbau wurde weiter vorangetrieben, wobei der größere Anteil der Investitionen auf die reichs- und wehrmachtseigenen Anlagen entfiel.

Der Jahresabschluss 1940 war ordnungsgemäß aufgestellt worden, die Vollständigkeitserklärung des Vorstands lag vor, die Buchführung war auch innerhalb der einzelnen Buchungskreise der Werke nicht zu beanstanden. Allerdings war die Tätigkeit der Internen Revision wegen Einberufungen bis an die Grenze des Vertretbaren eingeschränkt. Die noch gegebenen Kontrollen wurden trotzdem als ausreichend angesehen.⁴⁸⁵

Der Erläuterungsbericht des Geschäftsberichts entsprach den gesetzlichen Bestimmungen. Wegen Weitergeltung der wehrwirtschaftlichen Geheimhaltungsvorschriften entfielen im Prüfungsbericht Angaben über Anlagen im Wehrmachtseigentum, Beteiligungen an Rüstungsunternehmen im In- und Ausland sowie über die Produktion, die Mitarbeiterzahl und alle sonstigen, mit der Waffenfabrikation zusammenhängenden Geschäftsbeziehungen.

Das Prinzip der beanspruchungsabhängigen, verbrauchsbedingten Abschreibungen für den Mehrschichtenbetrieb und der zusätzlichen Sonderabschreibungen auf Anlagen wurde aus Vorsichtsgründen bei der Anlagebewertung beibehalten, teilweise wurden bei der Bemessung der Abschreibungen bereits spätere Umstellungen auf Friedensproduktion als betriebswirtschaftlich erforderlich antizipiert.⁴⁸⁶ Die günstige Finanzlage wurde damit erklärt, dass der RMB als Folge der guten Auftragslage und Betriebsauslastung sowie der

⁴⁸⁵ Prüfungsbericht der DRT über den Jahresabschluss der RMB zum 31. Dezember 1940, BArchB, R 8135/ 4027, TZ 8

⁴⁸⁶ Zur Abschreibungs Bemessung unter kriegswirtschaftlichen Bedingungen vgl. Walter Voltmer, Abschreibungen in der Kriegswirtschaft, Der Wirtschaftstreuhänder, 10. Jahrgang 1941, S. 121 – 127

Darlehensgewährung durch die Wehrmacht zum Anlagenausbau und reichliche Kundenanzahlungen bisher eine weitgehende Selbstfinanzierung der Neuzugänge möglich gewesen war.⁴⁸⁷ Darüber hinaus konnte das im Vorjahr gebildete genehmigte Kapital aufgrund der nun gegebenen Zugehörigkeit zum Waffenblock des Reichswerke-Konzerns durch Konzernmittel in Höhe von RM 25 Mio. ausgeschöpft werden.

Wegen der zunehmend schärferen Ertragsbesteuerung durch höhere Körperschaft- und Gewerbeertragsteuer – allein für 1939 RM 9,8 Mio. Mehrsteuern - konnte diese Tendenz der günstigen Unternehmensfinanzierung aus thesaurierten Eigenmitteln spätestens seit 1941/42 nicht mehr fortgesetzt werden.

Ein Mehrjahres-Vergleich der Investitions- und Abschreibungspolitik sowie der übrigen Reservengestaltung gibt einen Eindruck von der günstigen Ertragslage des Unternehmens und zeigt darüber hinaus, inwieweit RMB die Bildung stiller Reserven sowohl im Anlage- als auch im Vorratsvermögen und die Dotierung von Rücklagen aus den jeweils erzielten Jahresergebnissen möglich war:

	1938	1939	1940	1941
	Mio. RM	Mio. RM	Mio. RM	Mio. RM
	(alle Werte aus dem jeweiligen Jahresabschluss)			
<u>Investitionen</u>				
Grundstücke und Gebäude	6,2	7,2	7,6	5,4
Maschinen und Anlagen	6,2	9,0	10,2	8,5
Werkzeuge, Betr.-Ausstattung	4,0	4,9	5,3	6,0
Sonst. Anlagen	0,3	0,7	1,4	2,8
Im Bau befindlich	<u>6,3</u>	<u>11,4</u>	<u>10,2</u>	<u>6,6</u>
Zwischensumme	23,0	33,2	34,5	29,3
<u>Abschreibungen</u>				
Planmäßige AfA auf Anlagevermögen	3,4	11,2	14,0	19,0
Sonder-AfA auf Anlagevermögen	4,9	4,5	14,0	10,0
Bestandsreserven bei den Vorräten	5,1	6,3	11,0	7,3
<u>Erhöhung der stillen Reserven</u>	10,0	10,8	25,0	17,3
<u>Zuweisungen zu sonst. freien Rücklagen</u>	4,0	3,0	1,0	1,0

⁴⁸⁷ Prüfungsbericht der DRT über den Jahresabschluss der RMB zum 31. Dezember 1940, BArchB, R 8135/ 4027, TZ 26

Die bei Nutzung der wehrmachtseigenen Produktionsanlagen entstandenen Abschreibungen wurden den spezifischen Herstellkosten zugerechnet und der Wehrmacht in gesonderter Rechnung vergütet.

Das günstige Bereichsergebnis aus Waffenlieferungen beruhte im Wesentlichen auf den eingetretenen Umsatzsteigerungen. Dabei waren die vom OKH vergüteten Verrechnungspreise zwar niedriger als noch im Vorjahr, jedoch infolge der realisierten eigenen Kostendegression ergab sich eine Verbesserung der Gewinnspanne. Gesteigerte Betriebserfahrungen und der Einsatz verbesserter Werkzeuge verhalfen zu diesem verbesserten Ergebnis und kompensierten unvermeidliche Belastungen aus Auftragsschwankungen und Produktionsstörungen. Ein nicht zu behebender Facharbeitermangel zwang die RMB zur vermehrten Fremdvergabe von Leistungen, die zuvor noch selbst erbracht werden konnten.

Die Frage, ob für RMB eine Gewinnabführung gem. § 22 KWVO – d.h. eine Abschöpfung der nur durch militärische Aufträge entstandenen Übergewinne - vorzusehen war, konnte von der DRT in allen Geschäftsjahren nicht abschließend geprüft werden, da das erzielte Ergebnis zunächst einem angemessenen Gewinn entsprach und die allen involvierten Wirtschaftsgruppen entsprechenden Gewinnrichtpunkte noch nicht vorlagen.⁴⁸⁸ Darüber hinaus war es, wie oben bereits dargestellt, Sache des Unternehmens RMB, etwaige Übergewinne aus der Produktion militärischer Güter durch Sonderabschreibungen und Reservebildungen zu neutralisieren.

Für die zukünftige Entwicklung des Unternehmens müsse berücksichtigt werden, dass der vorhandene Auftragsbestand doppelt so hoch sei wie der letztjährige Jahresumsatz. Die Ausnutzung der in den neuen Werken installierten Kapazitäten sei vor allem davon abhängig, dass die Rekrutierung geeigneter Mitarbeiter gelänge. Für die Beurteilung der zukünftigen Auftragslage sei von Bedeutung, dass RMB ihre Erzeugnisse fast ausschließlich selbst entwickelt habe, meist jedoch nicht zum Bau von Großserien

⁴⁸⁸ Prüfungsbericht der DRT über den Jahresabschluss der RMB zum 31. Dezember 1940, BArchB, R 8135/ 4027, TZ 41; Karl Hortmann, Der Übergewinn nach § 22 KWVO, S. 271 f.,

komme, da nach der Serienreife die Produktion in vielen Fällen an andere Unternehmen abgegeben werden musste.

Kumuliert enthält der Jahresabschluss zum 31.12.1941 stille Reserven durch übermäßige Abschreibungen auf das Anlagevermögen in Höhe von RM 44,2 Mio. und als Bestandsreserve bezeichnete pauschale Abschläge auf die Inventurwerte der Vorräte und Erzeugnisse in Höhe von RM 47 Mio. Während die übermäßigen Abschreibungen für den externen Bilanzleser unerkennbar blieben, wurden die Bestandsreserven offen von den Inventurwerten abgesetzt.⁴⁸⁹

Der Vorteil stiller Reserven gegenüber offenen Rücklagen für die Verwaltung liegt in der Inanspruchnahme: während offene Rücklagen nur durch einen entsprechenden Hauptversammlungsbeschluss in Anspruch genommen werden können, werden z.B. Abschreibungsberichtigungen durch einen Verwaltungsentscheid ausgelöst. Nachteilig für den Bilanzleser ist die nicht notwendige Offenlegung der Verlustursache.

Da RMB die Möglichkeit hatte, wehrmachtseigene Produktionsanlagen wie vorgehaltene, eigene Reserveanlagen zu nutzen und lediglich die hierbei entstandenen Kosten der Wehrmacht zu vergüten waren, vermied diese Regelung die schwierige und von den Rüstungsverantwortlichen nur selten akzeptierten Begründungen für außerordentliche Abschreibungen auf Anlagen wegen späterer – d.h. nach Kriegsende – nicht mehr gegebener Auslastung.

Auch dieser Jahresabschluss zum 31. Dezember 1941 wurde uneingeschränkt testiert. Es stellt sich allerdings die Frage, warum die Verwaltung von RMB trotz der Dividendenabgabeverordnung bis 1939 bei der Aufstellung des Jahresabschlusses von einer Dividende von 7% auf das Grundkapital von RM 50 Mio. bei der Aufstellung des Jahresabschlusses ausging, obwohl nur eine 6%ige Ausschüttung zulässig war. Mit dem Nachtragsbericht der DRT vom 21. August 1941 wurde die Auswirkung der Dividendenabgabeverordnung zutreffend mit der Begrenzung der Höchstdividende auf 6% berücksichtigt.⁴⁹⁰

⁴⁸⁹ Prüfungsbericht der DRT über den Jahresabschluss der RMB zum 31. Dezember 1941, BArchB, R 8135/7895, Blatt 7 – 9

⁴⁹⁰ Mark Spoerer; Von Scheingewinnen, S. 87 ff.; Johannes Bähr, Unternehmens- und Kapitalmarktrecht, S. 62 – 66

1.3 Waffenwerke Brünn/Waffen-Union Berlin

Im Rahmen einer stark verkürzten Abschlussprüfung wurde von der DRT der Jahresabschluss der Waffen-Union Skoda-Brünn GmbH (WUSB), Berlin, zum 31. Dezember 1942 geprüft.⁴⁹¹

Die WUSB wurde am 6. Juli 1942 errichtet und am 18. Juli 1942 in das Handelsregister eingetragen. Unternehmensgegenstand war die eisenverarbeitende Industrie und damit zusammenhängende Nebengeschäfte; Gründer waren das Deutsche Reich, vertreten durch den Treuhänder des Reichsmarschalls des Großdeutschen Reichs für die Waffenunion mit einer Stammeinlage von RM 29,950 Mio. und die DRT mit einer Stammeinlage von TRM 50.⁴⁹² Die Einlage des Reiches wurde in Höhe von RM 29.937.346,52 wurde durch Sacheinlage geleistet. Bei den Sacheinlagen handelte es sich um nominal K 130.726.000,- Aktien der AG vorm. Skodawerke Pilsen und nominal K 145.419.000,- Aktien der Waffenwerke Brünn AG im Gesamtwert von RM 22.363.676,20 und eine Forderung gegen die RHG auf Verschaffung weiterer nominal K 42.357.000,- Aktien der AG vorm. Skodawerke Pilsen und nominal K 7. 832.000,- Aktien der Waffenwerke Brünn bzw. die Forderung auf Rückzahlung der ihr hierfür zur Verfügung gestellten Beträge im Wert von RM 7.573.670,32.

Das hochindustrialisierte Kernland der zweiten tschechischen Republik war aufgrund seines hohen technischen Ausrüstungsstandards und wegen seines Facharbeiterstamms für die wehrtechnische Expansion des Deutschen Reiches vor allem unter den Erwartungen der Vier-Jahresplan-Behörde aus mehreren Gründen von höchstem Interesse: zum einen war die Integration der tschechischen Industrieunternehmen ein unübersehbares Signal an die deutsche Privatwirtschaft, dass die Rüstungsbürokratie ihre Planungen auch ohne Kapazitätserweiterungen bestehender, privater Anlagen forcieren

⁴⁹¹ Prüfungsbericht der DRT über Jahresabschluss der WUSB zum 31. Dezember 1942, BArchB, R 8135/2030

⁴⁹² Die Mitwirkung der DRT bei Gesellschaftsgründungen durch kurzzeitige Übernahme von Anteilen war nicht ungewöhnlich; denn diese Tätigkeit gehörte zu den berufsüblichen Aufgaben, vgl. z.B. auch die Mitwirkung der DRT bei der Gründung der RHG am 15. Juli 1937 und die Übernahme sämtlicher Anteile bei der Umwandlung der Schichau-Werft GmbH in eine AG, Schreiben Schichau an RJM vom 9. September 1941, BArchB, R 3001/20546, Blatt 354

könne, weil sich die zögerlichen privaten Konzerne substituieren ließen und zum anderen weil sich Führungskonflikte durch diese Konstellation vermeiden ließen.⁴⁹³

Allerdings waren die Unternehmen im Protektorat auf komplizierte Weise in internationale Firmenverbände eingebettet.⁴⁹⁴ Über die für die Gestaltung der Rechtsverhältnisse zwingend notwendige Einführung deutschen Aktienrechts außerhalb des Reichgebietes im Protektorat Böhmen und Mähren fanden in Verbindung mit dem RJM eine Vielzahl von Besprechungen statt und das RJM in Prag erstellte ein Rechtsgutachten⁴⁹⁵, das feststellte, dass zwar grundsätzlich die Bestimmungen des tschechischen Aktienregulativs einschlägig seien, aber aufgrund der herrschenden Umstände eine Aktienrechtsreform im Protektorat zur Zeit nicht zu empfehlen sei und das aufgrund des Konzessionssystems im Protektorat geltende Aktienrecht so flexibel sei, dass ohne Schwierigkeiten eine inhaltliche Übereinstimmung mit dem AktG1937 angenommen werden könne.⁴⁹⁶ Obwohl die Holding Waffen-Union Ende 1942 nominal bei Skoda nur über 19,09% und bei den Brüner Waffenwerken über 50,94% verfügte, hatte der Syndikatsvertrag vom 5. April 1939 bei Skoda 62,5% und bei den Brüner Waffenwerken 98,9% der Stimmrechte gesichert. Hierbei hatte sich die Dresdner Bank angesichts der Aktienverteilung die dominierende Position gesichert.⁴⁹⁷ So war ...mit Hilfe der Dresdner Bank die Grundlage dafür geschaffen worden, dass die RHG und die Rüstungsexperten aus der Vierjahresplan-Behörde zwei der wichtigsten Industrieunternehmen der Tschechoslowakei kontrollieren.“⁴⁹⁸ Im Frühsommer 1940 übernahmen die RHG die bisher in den Syndikaten gebundenen Aktienbestände und bauten ihre maßgebliche Position durch Zukäufe aus Kapitalerhöhungen zu Mehrheitsbeteiligungen aus.

Alleiniger Geschäftsführer der Waffen-Union, Berlin, war – nach seinem Ausscheiden als Vorstandsmitglied aus der DRT – Dr. Wilhelm Voss. Die Geschäftstätigkeit der WUSB bestand darin, die Beteiligungen an der Skoda sowie Brüner Waffenwerke für den

⁴⁹³ Harald Wixforth und Dieter Ziegler, Die Expansion der Dresdner Bank in Europa, S. 277 f.

⁴⁹⁴ Harald Wixforth, Die Expansion der Dresdner Bank in Europa, S. 255; ders. und Dieter Ziegler, Die Expansion der Reichswerke „Hermann Göring“, in: Jahrbuch für Wirtschaftsgeschichte 2008, S. 264 – 272

⁴⁹⁵ Justizministerium in Prag, Rechtsvergleichende Arbeit über das deutsche Aktiengesetz und das Aktienrecht des Protektorats, BArchB, R 3001/20531, Blatt 18 – 31

⁴⁹⁶ ebenda, Blatt 13 f.

⁴⁹⁷ Harald Wixforth und Dieter Ziegler, Die Expansion der Dresdner Bank in Europa, S. 261

⁴⁹⁸ ebenda, S. 263

Waffenblock der RHG zu halten und die Betreuung ihrer Beteiligungs- und Tochtergesellschaften hinsichtlich aller anfallenden technischen, kaufmännischen und verwaltungsmäßigen sowie sozialen Fragen zu übernehmen. Die Waffen-Union übte alle notwendigen Vertretungen für die einbezogenen Unternehmen vor den Zentralbehörden des Reichs aus, stellte ihre Hilfe in juristischen, steuerlichen, finanziellen und verwaltungstechnischen Fragen zur Verfügung und unterhielt in Prag ein Büro zur Bearbeitung von Fragen der Revision, Organisation und Mitarbeiter mit Hilfe eines Stabes aus hochqualifizierten Spezialisten.

Buchführung und Organisation des Rechnungswesens waren ordnungsgemäß und zweckmäßig, die Bücher und Konten gaben keinen Anlass zu Beanstandungen. Der ordnungsgemäß entwickelte Jahresabschluss waren richtig aufgestellt, die Bewertungsvorschriften richtig angewendet worden. Eine Vollständigkeitserklärung der Geschäftsführung hatte vorgelegen. Das Aktivvermögen bestand im Wesentlichen aus Beteiligungen und weiteren Mitteln bzw. Zusagen zur Aufstockung der Beteiligungen und aus Zukauf von Vermögenswerten, die politisch oder rassistisch verfolgten Besitzern im Protektoratsgebiet entzogen worden waren.

Die Kosten der Verwaltung wurden durch vollständige Umlage auf die Beteiligungsgesellschaften aufgebracht, so dass die Ergebnisrechnung ausgeglichen abschloss. Ein förmlicher Bestätigungsvermerk wurde nicht erteilt, weil vor allem die Beteiligungsgesellschaften durch eine andere WPG geprüft wurden und die Prüfungsberichte noch nicht vorlagen.⁴⁹⁹

Die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1943 wurde mit Rücksicht auf die durch den Krieg gegebenen Verhältnisse stark abgekürzt bzw. mit Einschränkung auf ein unerlässliches Mindestmaß durchgeführt. Da sich in der rechtlichen Struktur der Gesellschaft keine Veränderungen gezeigt hatten, waren lediglich die bereits im Vorjahr eingeleiteten Zugänge beim Beteiligungsvermögen zu kommentieren.

Zur Ausschüttung kam eine 6%-Dividende auf das Grundkapital von RM 30 Mio., die im Wesentlichen aus den Ausschüttungen für das Jahr 1942 der beiden gehaltenen Beteiligungsgesellschaften stammten. Aus steuerlichen Gründen wurde das im

⁴⁹⁹ Bericht der DRT über die bei der WUSB vorgenommene Abschlussprüfung zum 31. Dezember 1942, BArchB, R 8135/2030, Seite 19

Protoktorat übliche und auch zulässige Verfahren der Ausschüttung von Dividendenvorschüssen beibehalten. Wie im Vorjahr waren Buchführung und Jahresabschluss ordnungsgemäß bzw. entsprachen den gesetzlichen Vorschriften.

Die bei Gründung der WUSB vorgesehenen Beteiligungsquoten wurden durch die Zugänge des Jahrs 1943 erreicht, der physische Nachweis der notwendigen Papiere durch Depotauszüge der Hinterlegungsstellen erbracht. Etwaige Risiken wurden durch ausreichend bemessene Rückstellungen berücksichtigt. Zur Finanzierung standen der Gesellschaft genügend eigene Mittel zur Verfügung.

Ein förmliche Bestätigungsvermerk gemäß §140 AktG wurde wiederum nicht erteilt, weil die Prüfung der Beteiligungsgesellschaften in anderen Händen lag.⁵⁰⁰

Die Schlussbemerkung vom 3. November 1944 enthielt keinerlei Hinweis auf die bedrohliche Kriegslage und den möglicherweise eintretenden Totalverlust des Gesamtengagements.

C. Grenzen der Prüfungstätigkeit – die Roges als Beschaffungsunternehmen

1. Organisation der Roges

Durch Gesellschaftsvertrag vom 18. Dezember 1940 wurde auf Veranlassung des damaligen OKW-Wirtschafts- und Rüstungsamtes und des RWM die Rohag Rohstoff-Handels-Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in Berlin und einem Stammkapital von RM 1,0 Mio. gegründet, um die in den besetzten Westgebieten lagernden, fremden Rohstoffe beschleunigt für die deutsche Kriegswirtschaft zu gewinnen und einzusetzen.⁵⁰¹

Als Gründungsgesellschafter traten auf: die Wirtschaftliche Forschungsgesellschaft mit beschränkter Haftung (Wifo), Berlin, mit einem Geschäftsanteil von RM 980.000,- und

⁵⁰⁰ Bericht der DRT über die bei der WUSB vorgenommene Abschlussprüfung zum 31. Dezember 1942, BArchB, R 8135/2030, Seite 21

⁵⁰¹ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss der Roges zum 31. März 1943, BArchB, R 8135/7900, TZ 2
194

der Kaufmann Franz Wehling, Berlin, mit einem Geschäftsanteil von RM 20.000,-. Wenig später wurde der Anteil von RM 20.000,- auf die Wifo übertragen, die dadurch alleinige Gesellschafterin der Rohag wurde. Durch Gesellschafterbeschluss vom 11. Februar 1941 wurde der Firmenname in Roges Rohstoff-Handelsgesellschaft, Berlin, abgeändert. Unter dieser Firma wurde die Gesellschaft am 28. Februar 1941 in das Handelsregister Berlin eingetragen. In der ersten Gesellschafterversammlung am 28. März 1941 wurde der in § 6 der Satzung vorgesehene Aufsichtsrat in folgender Zusammensetzung gewählt:

- 5 Vertreter aus dem RWM
- 2 Vertreter vom OKW
- 1 Vertreter der Gesellschafterin Wifo
- 1 Vertreter des RFM durch Zuwahl vom 1. Dezember 1941

In der ersten Aufsichtsratssitzung vom 19. Mai 1941 wurde außerdem ein Sonderausschuss für Finanz- und Rohstofffragen bestellt, dem die Herren Godlewski, Drexl und Oberstleutnant Tietze angehörten. Zu Geschäftsführern wurden die bisherigen Geschäftsführer der Wifo Kraney und Frey, beide aus Berlin, bestellt. Die Roges hatte ihre Büros in vormals von der Wifo angemieteten Räumen in Berlin, Chausseestr. 6–10, und unterhielt darüber hinaus noch eine Verwaltungsstelle sowie weitere Außenstellen und Lager in zahlreichen Orten des In- und Auslandes. Am 1. April 1942 beschäftigte die Roges rund 480 Mitarbeiter, die vor allem von der Wifo übernommen worden waren.

Gesellschaftszweck der Roges war die Erfassung, Verwaltung und Verwertung wirtschafts- und kriegswichtiger Rohstoffe, die entweder aus Kriegsbeute, Preisen (Schiffsfrachten) oder Beschlagnahme in den von der Deutschen Wehrmacht besetzten Gebieten stammten.⁵⁰² Darüber hinaus sollte die Roges wehrwirtschaftswichtige Rohstoffe kaufen, verwalten und wieder verkaufen. Diese Aufgaben hatten zuvor die Wifo bzw. die Verwaltungs- und Verwertungsgesellschaft mit beschränkter Haftung (VVG), Berlin, wahrgenommen. Daneben war die Roges schon zu diesem Zeitpunkt mit Überlegungen zur Verwertung von Wehrmachtsgut nach einer Beendigung des Krieges

⁵⁰² Heidrun Homburg, Wirtschaftliche Dimensionen der deutschen Besatzungsherrschaft in Frankreich, Tabelle 1: Die finanziellen Leistungen der besetzten Gebiete seit Kriegsbeginn bis 31. März 1944, in: Werner Abelshäuser, Jan-Otmar Hesse, Werner Plumpe, (Hrsg.), Wirtschaftsordnung, Staat und Unternehmen, S. 202

beauftragt worden. Das Geschäftsspektrum⁵⁰³ der Roges umfasste seit dem 1. März 1941 folgende Aktivitäten:⁵⁰⁴

- Erfassung von Beutegütern seit 1. März 1941
- Verwertung von Beutegütern aus dem Westen seit 1. März 1941
- Erfassung und Verwertung von Beutegütern aus dem Südosten seit 14. Mai 1941, aus dem Osten seit 22. Juni 1941
- Erfassung und Verwertung von Beuteleder für das Wehrmachts-Beschaffungssamt seit 1. März 1941
- Ein- und Verkauf kriegswichtiger Rohstoffe aus dem Westen und Übersee seit 1. April 1941, aus dem Südosten seit 14. Mai 1941 und aus dem Osten seit 1. April 1941.
-

2. Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. März 1942

Die Überleitung der zum vorgesehenen Übernahmezeitpunkt noch schwebenden Geschäfte⁵⁰⁵ von der Wifo und der VVG auf die Roges gestaltete sich unerwartet schwierig, da die übergebenden Gesellschaften einerseits mit der Bewertung der zu übergebenden Vermögensgegenstände in Rückstand waren und die Roges Anlaufschwierigkeiten hatte, die ihr übertragenen Aufgaben mit dem vorhandenen Personal überhaupt zu bewältigen, so dass eine exakte wertmäßige Feststellung der insgesamt übergebenen bzw. übernommenen Vermögenswerte niemals erfolgte und von

⁵⁰³ Auf die unterschiedliche Inanspruchnahme kriegswirtschaftlicher Ressourcen in den okkupierten Ländern und die damit bewirkte Wirtschaftssteuerung sowie das dabei zu beobachtende West-Ost-Gefälle haben Johannes Bähr und Ralf Banken (Hrsg.) in ihrem Forschungsbericht „Ausbeutung durch Recht“ in: Das Europa des „Dritten Reichs“ – Recht, Wirtschaft, Besatzung, Frankfurt am Main 2005, S. 1 – 30, hingewiesen. Während in den westlichen und nordischen okkupierten Staaten zumindest im privatwirtschaftlichen Bereich rechtsgeschäftliche Gepflogenheiten bis hin zur Inanspruchnahme von lokalen ‚Schwarzen Märkten‘ zur Anwendung kamen, fand eine derartige Vorgehensweise bei der Ausbeutung der südosteuropäischen und erst recht der osteuropäischen Besatzungsgebiete keine Anwendung. Die Prüfung der Jahresabschlüsse von den in den okkupierten Gebieten operierenden Unternehmen entsprang dabei nicht nur dem Streben nach einem Nachweis der Legitimität ihrer wirtschaftlichen Betätigung, sondern auch dem dringenden Erfordernis fachgerechter Unternehmenskontrollen, die allein durch die militärischen Dienststellen kaum gewährleistet waren.

Am ertragreichsten für eine ergiebige Rohstoff- und Handelswarenausbeute waren die besetzten westlichen Industriestaaten Frankreich, Holland und Belgien mit ihrer vergleichsweise gut entwickelten industriellen Infrastruktur und im Südosten das Protektorat Böhmen und Mähren mit seinen technisch hochangesehenen Metallverarbeitungsbetrieben.

⁵⁰⁴ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss der Roges zum 31. März 1942, BArchB, R 8135/7900, TZ 6/11

⁵⁰⁵ Ein schwebendes Geschäft ist ein von keiner Seite erfüllter Vertrag aus Lieferung oder Leistung. ADS Band I, HGB § 249, TZ 75 mit weiteren Hinweisen; Karlheinz Küting, Claus-Peter Weber, (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, 3. Auflage, Stuttgart 1990, § 249, TZ 42 ff.

der Geschäftsführung der Roges auch als undurchführbar bezeichnet wurde.⁵⁰⁶ Ebenso scheiterte die Übertragung einzelner Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten daran, dass ihre Werte im Zeitpunkt des Übergangs nicht immer eindeutig festgestellt werden konnten.⁵⁰⁷

Weitere abgrenzungstechnische Schwierigkeiten ergaben sich bei der Übernahme und Verwaltung der Beutegüter aus dem Westen dadurch, dass von den WP Röhrsheim und Hörner im Auftrag der Wifo zwar ein Status der VVG für den 28. Februar 1941 aufgestellt worden war, diese Werte dann jedoch als buchmäßige Übernahme des Vermögens der VVG zum 1. März 1941 unverändert in die Buchhaltung der Roges-Abteilung Beute eingebucht wurden, obwohl es sich nur um die aus der laufender Abrechnung sich ergebenden Buchsalden der VVG auf den 28. Februar 1941 handelte. Eine körperliche Bestandsaufnahme der von der VVG übergebenen bzw. übernommenen Beutegüter zum Übergabetermin erfolgte schon deshalb nicht, weil sie seitens der Geschäftsführung der Roges technisch als undurchführbar erklärt wurde.⁵⁰⁸

Die Materialbestände der Wifo und der VVG wurden nicht mit den zulässigen Methoden körperlicher Bestandsaufnahme einzeln erfasst, sondern lediglich anhand der Bestandskarteien auf die Roges übertragen und konnten deshalb nicht mehr mit ausreichender Genauigkeit geprüft werden. Das Fehlen exakt ermittelter Übernahmebestände bzw. von körperlichen Bestandsaufnahmen zum Geschäftsjahresende machte auch – wie noch zu zeigen sein wird – eine exakte Gewinnermittlung nach den Vorschriften des Einkommensteuerrechts durch Vermögensvergleich (§5 EStG) für die einzelnen Geschäftsjahre unmöglich.

Die Beuteleder-Bestände lagerten an den Stichtagen 28. Februar/1. März 1941 auf Anforderung des Wehrmachtsbeschaffungssamtes (Bekleidung und Ausrüstung) bei den Betrieben der Deutschen Gerber-Vereinigungen in Berlin, Hannover und Würzburg.

Im Auftrag des Roges prüfte zu diesem Stichtag die DRT sowohl die Bestände als auch die Einnahmen und Ausgaben bis dahin und erstattete hierüber einen Sonderbericht (BArchB R 8135/5189). Eine detaillierte, mengenbezogene Bestandsaufnahme scheiterte

⁵⁰⁶ Die Verpflichtung des Kaufmanns zur Inventur seiner Warenbestände zu Beginn seiner Geschäftstätigkeit und danach zum Ende eines jeden Geschäftsjahres ergab sich bereits aus § 240 HGB

⁵⁰⁷ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1942, BArchB, R 8135/7900, TZ 12

⁵⁰⁸ ebenda, TZ 13

zwar an den unzulänglichen technischen Voraussetzungen (hinreichend genau arbeitende Messmaschinen standen noch nicht zur Verfügung) und fehlendem, fachlich geschultem Personal für zutreffende Bewertungen der unterschiedlichen Rohhaut- bzw. Lederqualitäten. Aufgrund der durchgeführten Prüfungsarbeiten konnte die DRT dem Wehrmachtsbeschaffungssamt jedoch bestätigen, dass die Verwaltung der Beuteleder durch die Gerber-Vereinigungen sowohl fachmännisch als auch kaufmännisch gewissenhaft durchgeführt und dabei die erforderliche Sorgfalt gewahrt wurde. Allerdings waren die sich aus der Lagerbuchführung ergebenden und von der Roges übernommenen Buchbestände nur als Annäherungswerte zu verstehen.⁵⁰⁹

Auch die Bestandsübernahme der vormals von der Wifo-Abteilung ER geführten ‚Rohstoff-Einkauf- und Verkaufs-Abteilung West‘ gestaltete sich schwierig und erfolgte nicht stichtaggenau, sondern über einen längeren Zeitraum, da die Fixierung eines Übernahmevertrages erst durch die Prüfungstätigkeit der DRT initiiert wurde; hilfsweise führte die Roges die Geschäfte zunächst, wie zuvor die Wifo, treuhänderisch und wurde erst rückwirkend durch Übernahmevertrag Eigentümerin der Rohmaterialien.

Die Roges trat auch in die zuvor von der Wifo geschlossenen Arbeits- und Mietverträge für Lagerraum im In- und Ausland ein. Eine körperliche Aufnahme der dabei auf sie übergehenden Warenbestände im Gesamt-Buchwert von RM 63,1 Mio. fand aus den bereits erwähnten Gründen nicht statt, jedoch wurde festgelegt, dass Differenzen aus der Zeit vor der Übernahme der Wifo zu belasten waren. Die Bestandskarteien und Kontensalden wurden weitergeführt. Unter Berücksichtigung der ebenfalls übernommenen Verbindlichkeiten in Höhe von RM 34,3 Mio. und der Vermögenswerte in Höhe von RM 146,5 Mio. wurde der Wifo mit Wertstellung vom 31. März 1941 der Saldo in Höhe von RM 112,2 Mio. gutgeschrieben.⁵¹⁰

Die Roges, die auf ihren sämtlichen Arbeitsgebieten im Außenverhältnis im eigenen Namen auftrat, erhielt von ihren Auftraggebern - letztendlich immer öffentliche Stellen (OKW, RWM u.ä.) - zur Deckung ihrer eigenen Verwaltungskosten differenzierte

⁵⁰⁹ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1942, BArchB, R 8135/7900, TZ 14

⁵¹⁰ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1942, BArchB, R 8135/7900, TZ 15

Verwaltungskostensätze vergütet, die nach Inanspruchnahme des Dienstleistungsangebotes gestaffelt waren⁵¹¹.

Die nach Abzug der Verwaltungskosten verbleibenden Nettoerlöse aus der Verwertung der Beutegüter standen dem OKW zu. Abweichend davon wurden jedoch bei Beutegütern aus dem Osten gemäß Erlass des RWM vom 20. Februar 1942 und einer Vereinbarung mit dem Beauftragten für den Vierjahresplan, dem Reichsminister der Finanzen (RMF) und dem OKW von den erzielten Bruttoerlösen zunächst die Aufwendungen der Roges und die unbestreitbaren Regressansprüche der Eigentümer abgedeckt. Für die Abwicklung aller schwebenden und zukünftigen Regresse wurde dem Reichsministerium für die besetzten Ostgebiete bzw. dem Generalverwalter für das sowjetische Staatsvermögen ein Pauschalbetrag von RM 500.000,- zur Verfügung gestellt und von dem verbleibenden Rest 50% als Beute dem OKW bzw. dem Ostministerium zur Entschädigung für die Reichskommissariate gutgeschrieben.

Die DRT gab im Rahmen ihrer Prüfung anlässlich der erforderlichen Kontenabstimmungen in den zu diesem Zweck eingerichteten Abrechnungskreisen Verwaltung, Beuteabteilung einschließlich Beutelederabteilung und Rohstoffabteilung zunächst dem mit diesen Arbeiten nicht vertrauten Personal Hinweise zur Arbeitsorganisation und -durchführung, und war bei der Abstimmung der durch Verrechnungskonten miteinander in Verbindung stehenden Abrechnungskreise bzw. der Zusammenfassung zu einem Gesamtabschluss in der Berliner Zentrale und des dabei notwendigen Finanzclearing beratend tätig.⁵¹²

Der eigentliche Jahresabschluss ist von der Roges in Anlehnung an das aktienrechtliche Gliederungsschema aufgestellt worden und war Gegenstand der Abschlussprüfung durch die DRT. Erhebliche Schwierigkeiten für die DRT und die von ihr durchzuführende Abschlussprüfung auf den 31. März 1942 ergaben sich durch zeitliche Überschneidungen bzw. Buchungsdifferenzen, die durch die Wahl unterschiedliche Bezugspunkte zwangsläufig waren und durch das Fehlen von körperlichen Bestandsaufnahmen sowohl zu Beginn der Abrechnungsperiode als auch zum Bilanzstichtag 31. März 1942. Ebenso waren bereits gebuchte Warenforderungen unvollständig, da wegen noch ausstehender

⁵¹¹ ebenda, TZ 17a

⁵¹² Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1942, BArchB, R 8135/7900, TZ 18-21

Berechnungsunterlagen für die Preisstellung von verschiedenen Reichsstellen noch nicht alle Verkaufsrechnungen über bereits verkaufte Materialien im Abschluss enthalten waren. Für noch ausstehende Rechnungen über Wareneinkäufe waren daher entsprechende Rückstellungen zu bilden.⁵¹³

Neben den nicht durch Inventuren belegten Waren-Buchbeständen von rd. RM 140,5 Mio. ergaben sich weitere, grundsätzliche Bewertungsprobleme dadurch, dass die innerdeutschen, von den zuständigen Reichsstellen manipulierten Verkaufspreise zum großen Teil unter den für die Bilanzierung der Bestände anzusetzenden Anschaffungskosten lagen. Die sich aus dem bilanziellen Wertansatz mit manipulierten Preisen gegenüber den tatsächlichen Anschaffungskosten entstandenen Bewertungsverluste und die sich daraus ergebenden Ansprüche der Roges gegenüber den Reichsstellen auf Ausgleichszahlungen wurden von der DRT zwar für vertretbar gehalten, konnten aber den grundsätzlichen Bewertungsmangel aus der Verwendung künstlich abgesenkter Inlandspreise gegenüber den tatsächlichen Weltmarktpreisen nicht heilen.

Darüber hinaus war die Darstellung der buchmäßigen Bestände zum Bilanzstichtag dadurch beeinträchtigt, dass bereits vorliegende Einkaufs- und Verkaufsrechnungen auf den Konten noch nicht vollständig gebucht waren. Ausstehende Lieferantenrechnungen mussten durch Rückstellungen fingiert werden, wobei die Tendenz der tatsächlichen Einstandspreise, die von den Reichsstellen festgesetzten Inlandspreise zu übersteigen, für die Rückstellungsbemessung die bereits erwähnten Probleme aufwarf.⁵¹⁴

Buchführung und Rechnungslegung wurden deshalb von der DRT insoweit weder als vollständig noch als ordnungsmäßig angesehen, weil zu viele Unsicherheiten den Jahresabschluss noch belasteten. Entlastend machte sich hier bemerkbar, dass die für das OKW auftragsgemäß verwalteten Beutegutbestände (im wesentlichen Leder) weder zu bewerten noch wegen eventueller qualitativer Mängel, zumindest teilweise, abzuschreiben waren. Jedoch waren die Hinweise der DRT auf die besonderen Risiken für die Roges aus dem außerordentlichen Geschäft in Form von Ausgleichsansprüchen wegen gezahlter Überpreise, Erstattungsansprüchen aus Schiffs- und Warenschäden für

⁵¹³ ebenda, TZ 22-23

⁵¹⁴ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1942, BArchB, R 8135/7900, TZ 27/28

geschädigte Importeure und aus der Schrottverwertung für Art und Umfang der Beanstandungen aufschlussreich.

Die Struktur der Warenforderungen am Bilanzstichtag deutete die Schwerpunkte der Geschäftstätigkeit der Roges an: RM 42 Mio. entfielen auf Forderungen aus Rohstoffverkäufen (Erze, Metalle), und rd. RM 10,9 Mio. auf die Beuteabteilung (insbesondere Leder und Textilien). Schon zuvor wurde von der DRT darauf hingewiesen, dass der Bilanzausweis der Forderungen nicht in vollem Umfang den tatsächlichen Verhältnissen entsprach, weil die Roges mit der Weiterberechnung für bereits getätigte Verkäufe und wegen der noch ausstehenden Preisfestsetzungen durch die Reichsstellen teilweise in Abrechnungsrückstand geraten und der Jahresabschluss insoweit nicht vollständig war.⁵¹⁵ Im Regressfall stand die Roges privaten Eigentümern gegenüber für solche Schäden ein, die durch die Wehrmacht bei konfiszierten Beutegütern entstanden waren und für die Ersatz zu leisten bzw. ggfs. die fraglichen Gegenstände zurückzugeben waren; das galt auch bei eindeutig und zweifelsfrei dokumentierten Ersatzansprüchen privater Eigentümer.

Die DRT betonte in ihrem Prüfungsbericht nachdrücklich die Darstellung der Vermögenslage der Roges und behandelte die Erläuterungen zur Ertragslage relativ kurz.

Die Roges erhielt von ihren Kunden zur Deckung der eigenen Verwaltungskosten sog. Umlagen. Das waren gestaffelte prozentuale Zuschläge auf die Rohstoff- und Beutelieferungen. Die Verkaufserlöse aus der Lieferung im Beute- und Rohstoffgeschäft wurden unmittelbar an das OKW abgeführt bzw. der Roges vom OKW darlehensweise überlassen, die daraus ihr Umlaufkapital finanzierte. Während die Roges aus der Handelsspanne im reinen Warengeschäft nur bescheidene Rohgewinne erzielen konnte, erreichten die Zuschläge aus Verwaltungskosten-Umlagen rd. RM 5,7 Mio.⁵¹⁶

Der Hauptteil der Bruttoverkaufserlöse des Beutegeschäfts stammte aus „Beutegütern West“. Dabei brachten der Roges im Metallgeschäft mit Ferro-Nickel und Molybdän preisregulierende Eingriffe der Reichsstellen Verluste ein, die ihr gemäß der Sondervereinbarung zwischen RWM, Wifo und der Reichsstelle für Metalle zu ersetzen

⁵¹⁵ ebenda, TZ 31

⁵¹⁶ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1942, BArchB, R 8135//900, Anlage II, Blatt 1 und 2

waren, wohingegen Mehrerlöse aus der Abrechnung mit Preisauflagen von teilweise bis zu 100% an das RWM abzuführen waren.⁵¹⁷ Die größten Verluste brachte ihr hier innerhalb der Kaufgüter aus Frankreich vor allem der Handel mit Messing, Kupfer, Nickel und Blei ein, die mit zunehmender Kriegsdauer nur zu einem Mehrfachen des weiterberechneten Inlandspreises im Herkunftsland zu beschaffen waren.⁵¹⁸

In der Schlussbemerkung wurde von der DRT zum Ausdruck gebracht, dass die Bücher der Gesellschaft zwar sauber und ordentlich geführt und der Jahresabschluss richtig aus den Büchern entwickelt wurde. Es wurde jedoch ausdrücklich hervorgehoben, dass die Feststellung und Bewertung einzelner Vermögensteile - insbesondere Warenvorräte und Forderungen - nicht im Einklang mit den handelsrechtlichen Bestimmungen standen, da weder Wareninventuren vorgenommen wurden noch die Forderungen die zutreffende Höhe aufwiesen. Diese Mängel hielt die DRT für so bedeutsam, dass sie die Erteilung eines dem aktienrechtlichen Bestätigungsvermerk nachgebildeten Bestätigungsvermerkes ausschloss. Die Gründe für die Beanstandungen, die technisch für undurchführbar erklärten Bestandsaufnahmen und die noch offene Buchung von Warenverkäufen wegen verzögerter Bereitstellung der zwingenden Preisrechnungsunterlagen, seien nachträglich nicht zu heilen, obwohl alle erbetenen Aufklärungen und Nachweise durch die Geschäftsführung erbracht worden seien. Die offenbaren Mängel zeigten gleichzeitig die Grenzen der Buchführung und ihrer ordnungsmäßigen Abschlussprüfung auf.⁵¹⁹

3. Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. März 1943

Mit der Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. März 1943 wurde wiederum die DRT durch die Geschäftsführung der Roges beauftragt. Auch in diesem Abschluss waren die selbständigen Buchungskreise der in- und ausländischen Geschäfts- und Außenstellen zu einem Gesamtabschluss konsolidiert.

In den rechtlichen Grundlagen der Gesellschaft waren insoweit Veränderungen eingetreten, als im Zuge der Neugliederung kriegswirtschaftlicher Aufgabengebiete und des in diesem Zusammenhang erfolgten Anschlusses des OKW-Rüstungsamtes an das

⁵¹⁷ ebenda, TZ 61/62

⁵¹⁸ ebenda, TZ 63/64

⁵¹⁹ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1942, BArchB, R 8135/7900, TZ 68

Reichsministerium für Rüstung und Kriegsproduktion (RmfRuK) durch Kaufvertrag vom 13. August 1942 die Geschäftsanteile der Roges zum Nominalwert auf die Rüstungskontor GmbH, Berlin, übergegangen waren, die dadurch alleinige Gesellschafterin der Roges geworden war. Damit gehörte die Roges zum Amtsbereich des Reichsministers für Rüstung und Kriegsproduktion.⁵²⁰

An dem grundsätzlichen Gesellschaftszweck, der Erfassung und Verwertung von Kriegsbeute im Auftrag und für Rechnung des OKW so wie der Beschaffung von Rohstoffen für die zentrale Bewirtschaftung des Deutschen Reiches nach Anweisung des RmfRuK und des RWM, ergaben sich durch den Gesellschafterwechsel keine grundlegenden Veränderungen. Ergänzend wurden der Roges jedoch weitere Aufgaben in den besetzten Gebieten zugewiesen, die vor allem das Geschäftsjahr 1942/43 der Gesellschaft beeinflussten: einerseits sollte die Roges auf Weisung des Beauftragten für den Vierjahresplan zur Ausschöpfung des Schwarzen Marktes inoffiziell die Finanzierungs- und Finanzkontrollfunktion dieser Geschäfte übernehmen und andererseits wurde ihr das technische Handling des Warenaufkommens aus dem Schwarzen Markt (Abtransport, Verteilung und Berechnung) übertragen. In diesem Zusammenhang wurde die Abwicklung der sogenannten Weihnachtsaktion besonders angesprochen, so dass sich das Tätigkeitsfeld der Roges nunmehr wie folgt darstellte:⁵²¹

Ursprünglich zugedachte Arbeitsgebiete (Normalgeschäft)

- die gesamte Beuteerfassung benötigter Wirtschaftsgüter aus allen besetzten Gebieten, deren Verwertung und Weiterberechnung, besonders NE-Metalle, Eisen und Stahlschrott,
- Ankauf aller erreichbaren kriegsnotwendigen Rohstoffe in Frankreich und Übersee, insbesondere Kupfer, Messing, Zink, Quecksilber, Platin, Aluminium und andere NE-Metalle, Leder, Häute, Textilien, chemische Produkte, Industriediamanten und alle für Rüstungszwecke notwendigen Rohstoffe.
-

Sonder-Aktionen, von Fall zu Fall von der Roges durchzuführen

- Finanzierung der Warenkäufe zur Ausschöpfung des Schwarzen Marktes, deren Berechnung und Abtransport und Zuweisung nach Vorgaben der Reichsstellen (sogenanntes S- oder UW-Geschäft – ungeklärte Warenbestände)
- Weihnachtsaktion im Auftrag des Reichsmarschalls

⁵²⁰ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1943, BArchB, R 8135/7900, TZ 2

⁵²¹ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1943, BArchB, R 8135/7900, TZ 7

- Finanzierung der Aufkäufe von Textilien, Lederwaren und Haushaltsgeräten für fliegergeschädigte Bewohner
- Durchführung von wirtschaftlichen Sonderaufgaben wie Finanzierung von Marktenderwarenaufkäufen, Ankauf von Maschinen und deren Abtransport, Finanzierung der Beschaffung von Werkzeugen und Gegenständen des täglichen Bedarfs für den Osteinsatz, Beschaffung bestimmter Mangel-Metalle.

Die Roges wurde nur im Einvernehmen mit den involvierten Reichsbehörden tätig, also z.B. des RmfRuK, RWM, OKW oder Beauftragten für den Vierjahresplan, trat im eigenen Namen auf und erteilte selbständig Abrechnungen. Bei der Durchführung von Sonderaktionen war sie lediglich Finanzierungsinstitut, denn die eigentlichen Schwarzmarkt-Aufkäufe und Geschäftsabwicklungen besorgten hier besondere Ankauforganisationen, während wiederum Abtransport und Verteilung der Waren nach Weisung der Reichsstellen sowie die Rechnungserteilung bei der Roges lagen.⁵²² Die der Roges zur Deckung der eigenen Kosten zustehende prozentuale Abwicklungsgebühr wurde von dem jeweils zuständigen Ministerium festgelegt. Gegen Ende des Geschäftsjahres, als sowohl das Warenaufkommen als auch die Beschlagnahme von in öffentlichem Eigentum stehenden Rohstoffen und Waren nachzulassen begannen, erhielt das gesamte Geschäft der Roges durch erstmals anlaufende Beuteaktionen im neubesetzten südlichen Teil Frankreichs einen weiteren Impuls.

Als wirtschaftliches Ergebnis aus der Verwertung von Beutegütern erzielte die Roges zwischen Anfang 1941 und Ende des Geschäftsjahres 1942/43 im Westen, Osten und Südosten Bruttoerlöse von RM 437 Mio., berechnet zu vorgegebenen Preisen. Der Anteil des Geschäftsjahres 1942/43 betrug lediglich noch RM 130 Mio. womit die nachlassende Ergiebigkeit der Märkte zutreffend beschrieben wird. Der Nettoerlös, also die Berücksichtigung der Einstandskosten, erreichte RM 287 Mio., so dass den vormaligen Eigentümern RM 34 Mio. in Form von sogenannten Leistungsbescheinigungen vergütet wurden. Transport- und Lagerkosten beanspruchten RM 111 Mio., für Verwaltungskosten wurden RM 11 Mio. und für Zinsen RM 6 Mio. berechnet. Regional waren an dem Aufkommen aus Beuteverwertung beteiligt der Westen mit RM 234 Mio., der Osten mit RM 44 Mio. und der Südosten mit lediglich RM 9 Mio. Neben diesen

⁵²² ebenda, TZ 8

Erträgen vereinnahmte die Roges aus der Auftragsverwaltung von Beuteleder und Textilien für das OKW RM 40 Mio.⁵²³, so dass der Roges neben den hälftigen Erträgen aus dem Geschäft im Osten insgesamt mehr als RM 300 Mio. vom OKW als Grundstock zur Finanzierung des gesamten Geschäftsvolumens überlassen wurden. Ankauf, Verwaltung und Weiterverkauf kriegsnotwendiger Rohstoffe bedeuteten für die Roges deren Normalgeschäft, das zum weitaus überwiegenden Teil in Frankreich getätigt wurde.⁵²⁴ Unter Mitwirkung der Roges-Außenstelle Paris und in enger Zusammenarbeit sowohl mit den Fachreferaten des Militärbefehlshabers als auch mit den französischen Verteilerstellen wurden mit abgabeverpflichteten französischen Produzenten und Rohstofflieferanten, die im einzelnen im Einvernehmen mit den französischen Bewirtschaftungsstellen bestimmt worden waren, Kaufverträge abgeschlossen und in jedem Einzelfall dem Militärbefehlshaber in Frankreich zur Genehmigung vorgelegt.

Der ordnungsgemäße und zügige Abtransport der für das Reich bestimmten Waren nach Deutschland sowie deren Abnahme und Verteilung nach Weisung der verantwortlichen Reichsstellen oblag wiederum der Roges. Preisdifferenzen aus dem Unterschied zwischen französischen Marktpreisen und innerdeutschen Festpreisen wurden aus Mitteln der involvierten Reichsstellen abgedeckt.

Die hier ausschließlich auf ihren Mandanten Roges ausgerichtete Berichterstattung der DRT wurde ergänzt durch die Berichterstattung des Militärbefehlshabers in Frankreich, die die Ausführungen des Prüfungsberichtes in den gesamtwirtschaftlichen Kontext stellte (alle Hervorhebungen im Original): "Das Jahr 1943 stand im Zeichen *steigender Intensivierung des deutsch-franz. Warenverkehrs*, die ihren deutlichsten Ausdruck in dem stetigen Anwachsen des deutschen Debetsaldos im deutsch-franz. Verrechnungsverkehr findet. Am 1.1.43 betrug der Saldo zu Gunsten Frankreichs RM 2,48 Mrd. am 30.11.43 RM 5,56 Mrd. [...] Dieser Zuwachs ist nicht durch eine anormale (sic!) Preissteigerung bedingt, da die über das Verrechnungsabkommen bezahlte Warenausfuhr der Preiskontrolle unterliegt, sondern ein Beweis für die *mengenmäßige Zunahme* des deutsch-franz. Warenverkehrs, der deshalb besondere Beachtung verdient, weil die

⁵²³ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1943, BArchB, R 8135/7900, TZ 10

⁵²⁴ 90% der im Normalgeschäft gehandelten Rohstoffe stammten aus Frankreich. Von den RM 208 Mio. betragenden Gesamterlösen aus diesem Geschäftszweig entfallen RM 46 Mio. auf Metallverkäufe und RM 162 Mio. auf sonstige Rohstoffe, ebenda TZ 16

Beschaffungsmöglichkeiten sich zunehmend verschlechtert haben. [...] Infolge der immer fühlbarer werdenden Warenverknappung waren die franz. Ausfuhrbehörden bestrebt, die Ausfuhr nach dem Reich zu beschränken. Dem wurde dadurch entgegengewirkt, dass auf den meisten Warengeländen *Lieferungsverträge vereinbart* wurden, in deren Rahmen die franz. Ausfuhrgenehmigungen dann bedingungslos erteilt worden sind. In wichtigen Fällen, in denen eine Einigung nicht zu erreichen war, hat der Militärbefehlshaber von dem ihm zustehenden Recht, die franz. Ausfuhrgenehmigung auch gegen den Willen der franz. Ausfuhrbehörden durchzusetzen, Gebrauch gemacht. [...] Zur Durchführung von *Einkäufen von Fertigwaren* ist die „Einkaufsring Frankreich GmbH“ gegründet worden, in der eine Anzahl deutscher Firmen zusammengeschlossen sind. Die „Einkaufsring Frankreich GmbH“ stellt insofern eine Ergänzung der ROGES dar, als sich die ROGES mit dem Einkauf von Rohstoffen, der Einkaufsring mit dem Einkauf von Fertigwaren in Frankreich befassen soll.⁵²⁵

Die Vergütungen, die die Roges für ihre Dienste abrechnen konnte, entsprachen denen des Vorjahres. Unterschiedlich war jedoch die Einschätzung der Preissteigerungen gegenüber dem Vorjahr: im Normalgeschäft musste die Roges für Rohstoffbeschaffungen, die um 15% unter denen des Vorjahres lagen, Preisauflschläge akzeptieren, die sechs Mal so hoch wie im Vorjahr waren.⁵²⁶ Entscheidend für die deutsche Kriegswirtschaft war jedoch nicht die Frage, zu welchem Preis und auf welchen Märkten die dringend benötigten Rohstoffe beschafft werden konnten, sondern dass sie überhaupt trotz der bereits fortgeschrittenen Ausschöpfung des französischen Marktes beschaffbar waren. Außerdem benachteiligten die Preiserhöhungen nicht ein bestimmtes Unternehmen gegenüber seinen Mitbewerbern, sondern die für die Begleichung der Mehrpreise benötigten Mittel wurden aus einem vom RFM bzw. Beauftragten für den Vierjahresplan, Abt. Sonderaufgaben zur Verfügung gestellten Verbilligungsausgleichsfonds getragen.⁵²⁷

⁵²⁵ Der Militärbefehlshaber in Frankreich , Abt. MVZ-Gruppe 3 – Briefbuch Nr. 7/44 (geheim), Paris, 27. Januar 1944, Lagebericht über Verwaltung und Wirtschaft Okt./Dez. 1943, S. 26 f. .

⁵²⁶ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1943, BArchB, R 8135/7900, TZ 15

⁵²⁷ ebenda, TZ 18

Bei den Schwarzmarktgeschäften trat die Roges selber nie mit den Schwarzhändlern in Verbindung, sondern bediente sich spezieller Aufkäufer und besonders autorisierter Organisationen und übernahm dann lediglich noch den Abtransport der Waren sowie ihre Verteilung auf die Unternehmen im Reich. Die Roges war bei dieser Art von Schwarzmarkt-Geschäften hinsichtlich Warenmenge und deren Qualität bzw. Eignung ganz vom Urteil der sachverständigen Aufkäuferorganisationen abhängig, so dass Betrügereien und Schiebereien im Laufe der Zeit zunahmen und nur teilweise geklärt werden konnten. Im Einvernehmen mit dem RRH wurde daher bei den umfangreichen Qualitätsbeanstandungen, deren Geltendmachung in keinem Verhältnis zu der aufzuwendenden Verwaltungsarbeit standen und deren Schadenssumme 5% des Einkaufswertes nicht überschritt, auf eine weitere Verfolgung der Angelegenheit verzichtet, die unbearbeiteten Vorgänge jedoch gesammelt, um bei zukünftigen Beschaffungsgeschäften geklärt bzw. verrechnet zu werden.⁵²⁸ Die Schwarzmarktgeschäfte wurden Anfang 1943 generell gestoppt; Verladungen, Abrechnungen und Buchungen dieser Transaktionen konnten jedoch im laufenden Geschäftsjahr nicht mehr endgültig abgeschlossen werden, so dass zeitliche Buchungsunterschiede bis in das folgende Geschäftsjahr hineinreichten.⁵²⁹

Als weiteres Arbeitsgebiet wurde im Berichtsjahr 1942/43 die sogenannte Weihnachtsaktion auf Weisung des Reichsmarschalls im September 1942 in Angriff genommen. Hiermit war eine Belegung des weihnachtlichen deutschen Warenangebotes zum Jahresende 1942 beabsichtigt. Die einschließlich Überteurungszuschlag mit RM

⁵²⁸ ebenda, TZ 21-22

⁵²⁹ Von den insgesamt in 1942/43 getätigten Schwarzmarktgeschäften mit Bruttoerlösen von RM 460 Mio. waren bis Geschäftsjahresende erst RM 254 Mio. abgerechnet. Die Weiterverfolgung der noch offenen RM 206 Mio. mit zuzurechnenden Einstandskosten von RM 448 Mio. geschah mit Hilfe von Interimskonten. Insgesamt stellte sich die Abwicklung der Schwarzmarktgeschäfte wie folgt dar:

	<u>Beschaffungspreise</u>	<u>Erlöse</u>	<u>.. Überteurung</u>	
	<u>Mio. RM</u>	<u>Mio. RM</u>	<u>Mio. RM</u>	<u>%</u>
Mit Reichsstellen abgerechnet	1.586	254	1.332	524
En-bloc-Abrechnung auf Interimskonten	<u>448</u>	<u>206</u>	<u>242</u>	<u>118</u>
	2.034*)	460	1.574 ..	342

*) einschließlich RM 20 Mio. Roges-Verwaltungskosten

Bei der en-bloc-Abrechnung ist anzumerken, dass der Wareneinstand von RM 448 Mio. noch unvollständig war und sich noch um mehrere hundert Mio. RM erhöhen konnte, sobald sämtliche Lieferanten-Rechnungen vorlagen und gebucht waren. In entsprechendem Maße erhöhte sich dann auch die Überteurung. Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1943, BArchB, R 8135/7900, TZ 23

400 Mio. veranschlagte Maßnahme kam jedoch nicht mehr rechtzeitig zur Entfaltung, da innerhalb der Reichsgruppe Handel zu viel Vorbereitungszeit in Anspruch genommen wurde.⁵³⁰

Bereits durch den ersten Bilanzentwurf für das Geschäftsjahr 1942/43 wurde erkennbar, dass die bei den einzelnen Beschaffungsgeschäften verrechneten Verwaltungskostenanteile so hoch angesetzt worden waren, so dass sich bei der Roges ein Rohüberschuss von rund RM 19 Mio. ergab. Der RmfRuK hatte deshalb auf Grund des Erlasses über die Preisbildung bei Rüstungsaufträgen Preisberichtigungen gefordert, woraufhin RM 10 Mio. zu Lasten des Berichtsjahres 1942/43 an den Haushalt des RmfRuK übertragen werden sollten.⁵³¹ Die Roges hatte aus ihrer mit Reichsmitteln betriebenen Geschäftstätigkeit offensichtlich Gewinne erwirtschaftet, deren Höhe gemäß § 22 KWVO kriegswirtschaftlich nicht gerechtfertigt waren. Gemäß Schreiben vom 16. Mai 1944 sei es mit den Grundsätzen der kriegsverpflichteten Wirtschaft nicht vereinbar, wenn eine Reichsgesellschaft wie die Roges von dem ungerechtfertigten Mehrgewinn lediglich die allgemeinen Gewinnsteuern zuzüglich der allgemeinen Gewinnabführung zahlen würde. Vielmehr sei es notwendig, dass an die Reichsgesellschaften in entsprechender Anwendung des Rüstpreiserlasses vom 11. August 1943 schärfere Maßstäbe angelegt würden und die Roges den Übergewinn bei der Reichshauptkasse einzahle. Trotzdem ergab sich für das Geschäftsjahr 1942/43 durch die Vereinnahmung weiterer außerordentlicher Posten nach Abzug der eigenen Aufwendungen und der Risikovorsorge durch neue Rückstellungsbildungen unter Einbeziehung des Gewinnvortrages ein Bilanzgewinn von über RM 2 Mio.

Die ordnungsgemäße Entwicklung des Jahresabschlusses zum 31. März 1943 aus den Büchern der Gesellschaft wurde mit gleichem Wortlaut wie im Vorjahr bestätigt. Ebenso wurde auf das erneute Bestehen zeitlicher Buchungsunterschiede hingewiesen und die Maßnahmen erläutert, die zur Erstellung eines möglichst zeitnahen Abschlusses ergriffen werden sollten.⁵³² Eine körperliche Inventur der Warenbestände wurde – wie schon im Vorjahr – wiederum nicht vorgenommen, da nach Auskunft der Geschäftsführung die

⁵³⁰ ebenda, TZ 24

⁵³¹ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1943, BArchB, R 8135/7900, Anlage XI

⁵³² Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1943, BArchB, R 8135/7900, TZ 31

Größe der Lagerbestände, ungeeignete bzw. fehlende technische Verwiegungsmöglichkeiten an den einzelnen Lagerorten und der weiterhin akute Personalmangel eine Aufnahme der einzelnen Warensorten unmöglich mache. Daher konnten nur die buchmäßigen Bestandsfortschreibungen bestätigt werden.⁵³³ Die bilanziellen Lagerbestände befanden sich nur mit einem Teilbetrag von RM 159 Mio. innerhalb des Deutschen Reiches, und dort vor allem bei Lagerhaltern und Spediteuren. Umgearbeitete Metalle (z.B. bei der Metallgesellschaft AG, Frankfurt am Main) wurden als NR-Metalle (Nationale Rohstoffreserve) gesondert verwaltet.

Um neben den Aussagen der Unternehmensvertreter zu einem eigenen Urteil zu kommen, besuchten Mitarbeiter der DRT Roges-Läger in Magdeburg und Staßfurt, nahmen die dort lagernden Rohstoffbestände und die Lagerbedingungen in Augenschein und bestätigten die unübersehbaren Schwierigkeiten. Bedenklich erscheint in diesem Zusammenhang die Feststellung der DRT, dass „...eine restlose Verwiegung und damit eine einwandfreie körperliche Aufnahme [...] im Hinblick auf die Kriegsverhältnisse praktisch nicht durchführbar [sei]. Unter Berücksichtigung dieser Sachlage halten wir es für vertretbar, dass eine körperliche Inventur unterbleibt, umso mehr, als handelsrechtlich die Risiken gedeckt sind durch die beim Empfang der Ware monatlich und zum Jahresabschluss erstatteten Meldungen des Lagerhalters mit der ausdrücklichen Bestätigung, dass er die gemeldeten Materialien empfangen hat und die der Roges aufgegebenen Bestände auch tatsächlich vorhanden sind.“⁵³⁴ Die Bewertung der Bestände erfolgte unterschiedlich und je nachdem, ob die Waren im Normalgeschäft (NR-Geschäft) oder durch Schwarzmarktgeschäfte (UW-Bestände) erworben wurden. Im Normalgeschäft erworbene Waren wurden verlustfrei nach den Preisen der Absatzmärkte bewertet und die dabei auftretenden Überteuierungen den involvierten Reichsstellen belastet. Die NR-Bestände wurden zu den veröffentlichten Richtpreisen zuzüglich aufgelaufener Lager- und Verwaltungskosten angesetzt.⁵³⁵ Auch aus der Auftragsverwaltung der Beutelederbestände für das OKW wurde die Frage aufgeworfen,

⁵³³ ebenda, TZ 35

⁵³⁴ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1943, BArchB, R 8135/7900, TZ 36: Gemeint war hier der vertragliche Regress der Roges auf die involvierten Reichsstellen und deren Verpflichtung zum Ausgleich von Verlusten aller Art. Zweifelhaft war, ob diese Absicherung ausreichte, um die obligatorische Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Inventur zu kompensieren.

⁵³⁵ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1943, BArchB, R 8135/7900, TZ 39

ob für nicht im Eigentum der Roges stehende Materialbestände die Inventurverpflichtung schon deshalb nicht zum Tragen käme, weil diese Bestände nicht bewertet und nicht von der Roges bilanziert wurden, jedoch einer sorgfältigen und gewissenhaften Verwaltung unterlagen und die Netto-Verkaufserlöse an das OKW abzuführen waren bzw. der Roges darlehnsweise zur Verfügung standen.⁵³⁶ Die Gewinn- und Verlustrechnung für 1942/43 verdeutlicht die verschiedenen Erfolgsfaktoren für das Jahresergebnis 1942/43:

Brutto-Erlöse (in 1.000 RM)

	<u>1942/43</u>	<u>1941/42</u>
aus Beutegeschäft	129.962	210.707
aus Normalgeschäft	208.372	240.971
aus Verwertung von Prisengütern	4.805	-
aus Verwertung von Marinemetallen	128	-
aus UW-Geschäft (Schwarzmarkt)	460.182	-
aus der Weihnachtsaktion	<u>102.937</u>	<u>-</u>
	906.386	451.678
<u>Überteuierungen</u>		
im Normalgeschäft	18.348	4.441
im UW-Geschäft	1.574.378	-
in der Weihnachtsaktion	<u>71.284</u>	<u>-</u>
	1.664.010	4.441

Die Erlösziffern aus den verschiedenen Geschäftszweigen verdeutlichen das nachlassende Aufkommen an Rohmaterialien und die überragende Bedeutung des – einmaligen – Schwarzmarktgeschäftes bei gleichzeitig hinzunehmenden Überteuierungen, die jedoch aus Mitteln der involvierten Reichsstellen getragen wurden.⁵³⁷

Ein – eher unbeabsichtigter – Nebeneffekt der DRT-Berichterstattung über die Roges und ihre Geschäftstätigkeit ergab sich, als die Prüfungsberichte nach Kriegsende der amerikanischen Militärregierung in die Hände fielen und in der Finance Division/Office

⁵³⁶ ebenda, TZ 38

⁵³⁷ Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1943, BArchB R 8135/7900, TZ 55

of the Finance Adviser (OMGUS-FINAD)⁵³⁸ den amerikanischen Anklagevertretern als Belastungsmaterial in den nachfolgenden US-Kriegsverbrecherprozessen dienten.

Kritik am Verhalten und an der Berichterstattung der DRT ergibt sich einerseits daraus, dass – obwohl bereits im Vorjahr die unzulänglichen Zustände der Lagerung und Verwaltung äußerst knapper und damit begehrter Rohmaterialbestände bekannt und beanstandet worden war und letztlich zur Versagung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes für den Jahresabschlusses zum 31. März 1942 führte - von der DRT über keinerlei konkrete Maßnahmen der Roges berichtet wurde, um ordnungsmäßige Inventuren zu erreichen und andererseits die DRT glaubte, die bestehenden Mängel bei der technischen Lagerung und dem Aufnahmeverfahren durch Hinweis auf eventuell gegebene Regressmöglichkeiten kompensieren zu können.

Der Jahresabschluss der Roges zum 31. März 1943 wurde unter dem Datum vom 13. Juni 1944 mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk gem. §140 AktG1937 versehen, obwohl die bereits im Vorjahresabschluss vermerkten Beanstandungen, die grundsätzlich zu einer Versagung des Bestätigungsvermerks hätten führen müssen, nicht beseitigt waren, sondern nach wie vor bestanden, allerdings für wesentlich größere Warenbestände, und damit durchaus Zweifel an der materiellen Ordnungsmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit des Jahresabschlusses gegeben sein mussten.⁵³⁹ Auch wurde kein Hinweis darauf gegeben, dass der Vorjahresabschluss ohne formellen Bestätigungsvermerk geblieben war, weil dessen Inventurmängel von der DRT als äußerst gravierend eingeschätzt wurden. Daher war es völlig unerklärlich, dass dieser Umstand im Jahresabschluss zum 31. März 1943 unerwähnt blieb und der uneingeschränkte Bestätigungsvermerk mit diesem widersprüchlichen Inhalt erteilt wurde.⁵⁴⁰ Diese Vorgehensweise war bedenklich, denn entweder wurde – bei unveränderten Ausgangsbedingungen - im Vorjahr der der Roges zustehende, uneingeschränkte Bestätigungsvermerk für den zu prüfenden Jahresabschluss

⁵³⁸ Office of Military Government for Germany (U.S.) (OMGUS), IfZ München, Signatur 2/206/2,

⁵³⁹ Bereits die zeitgenössische Literatur bezeichnete die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung wegen der damit verbundenen Vertrauenshaltung der Öffentlichkeit als fundamentale Voraussetzung für die Erteilung eines Bestätigungsvermerkes, vgl. u.a. Richard Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934, S. 99 f., Peter Beham, Das deutsche Pflichtprüfungswesen, Berlin 1940, S. 127 f., Otto Mönckmeier, (Hrsg.), Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1941, Leipzig 1941, S. 439

⁵⁴⁰ BArchB, R 8135/7900, Prüfungsbericht über den Jahresabschluss zum 31. März 1943, TZ 62

unzulässiger Weise verweigert oder aber er hätte im Berichtsjahr in dieser Form nicht erteilt werden dürfen bzw. verweigert werden müssen⁵⁴¹, da die Beanstandungen des Vorjahres unverändert fortbestanden.

Korrekte Inventuraufnahmen gehören – insbesondere bei Handelsunternehmen – zu den unverzichtbaren Grundlagen des Jahresabschlusses. Insoweit erreichte die Prüfungstätigkeit der DRT und die Testierung von Jahresabschlüssen, bei denen diese unabdingbaren Voraussetzungen nicht gegeben waren, hier eine Grenze, die bei nicht gegebener Ordnungsmäßigkeit des Abschlusses vom Abschlussprüfer nicht hätte überschritten werden dürfen.

D. Zwischenergebnis

Abschließend ist für die in diesem Kapitel behandelte Problemstellung festzuhalten, dass die DRT bei ihren Prüfungen der Berichterstattung über Jahresabschlüsse mit Sicherheit als ein verlängerter Arm staatlicher Lenkung und Kontrolle auftrat, diese Verbindung in ihren Prüfungsberichten aber nicht offenlegte und sich fachlich nur zur Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)⁵⁴² und der gesetzlichen Vorschriften bei ihren Jahresabschlussprüfungen über ihre Mandanten äußerte. In allen untersuchten Prüfungsberichten finden sich weder in den verbalen noch in den quantitativen Darstellungen Hinweise auf Budgetierungen und damit auch keinerlei Hinweise auf Abweichungen der Ist- von den Plangrößen. Derartige Abweichungsanalysen blieben den

⁵⁴¹ Zur Verweigerung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks und Publizität vgl. Richard Karoli: „Ein Verweigerung kann und wird schließlich erforderlich sein, wenn der Prüfer im ersten oder in den beiden ersten Jahren einen eingeschränkten Vermerk erteilt und die geprüfte Gesellschaft den Grund für die Beanstandung nicht behoben hat. In solchen Fällen zeigt sich auch die erzieherische Funktion des Bestätigungsvermerks, die aber vom Prüfer mit wohlverstandener Sorgfalt zu handhaben ist“; Richard Karoli, Verweigerung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks und Publizität, in: Kongress-Archiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, 1. Deutscher Fachkongress für das Prüfungs- und Treuhandwesen in Weimar vom 13. bis 15. November 1936, Berlin 1937, S. 128 f.

⁵⁴² Auf welche Weise die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln seien, war lange Zeit umstritten: die induktive Methode stellte auf die Anschauung ordentlicher, ehrenwerter Kaufleute und den von ihnen entwickelten Handelsbrauch ab, die deduktive Methode, die heute herrschende Meinung ist, leitet sie aus den Zwecken der Rechnungslegung (z.B. Dokumentation und Gläubigerschutz) ab, WP-Handbuch 1996, S. 151, TZ 5; Ulrich Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 4. Auflage Düsseldorf 1976, S. 6 – 12

Bereichen des internal control bzw. den obligatorischen Preisprüfungen vorbehalten, denn die DRT prüfte lediglich die Einhaltung der Recht- und Ordnungsmäßigkeit. Damit bewegte sich die DRT auf einer Kontinuitätslinie, die sie schon während der Weimarer Zeit eingenommen hatte und auch im Dritten Reich beibehielt. Aus den erhalten gebliebenen Prüfungsberichten ist jedenfalls nicht erkennbar, dass sie von diesen Grundsätzen der Berufsausübung abweichen wollte, denn der Tenor der BerichtsDarstellungen lag eindeutig auf den bilanztechnischen und betriebswirtschaftlichen Kategorien.

Sicherlich wird die DRT in Klärungsgesprächen mit ihren Mandanten spezielle Sachverhalte, die zunächst von den bilanzierenden Unternehmen abweichend eingeschätzt und behandelt worden waren, einvernehmlich mit der Meinung der Rechnungswesenexperten diskutiert und in ihren schriftlichen Äußerungen dargestellt haben. Dort lässt sich auch im Klartext weder in offenen noch in verdeckten Formulierungen ein politischer Ansatzpunkt finden. Wenn überhaupt, dann entstand Druck bei den Unternehmen aus ökonomischer Veranlassung durch ein staatlich initiiertes System degressiver Verrechnungspreise, das sie zu kostensparenden Rationalisierungen veranlassen sollte. Es ist davon auszugehen, dass bei der DRT die Meinung vertreten wurde, dass Prüfungsberichte lediglich für den Austausch wirtschaftlicher Sichtweisen das geeignete Medium waren. Insoweit bestätigt sich hier das Arbeitsergebnis von Jonas Scherner, der das Verhältnis zwischen NS-Regime und Industrieunternehmen daraufhin untersucht hat, ob die Zusammenarbeit von Zwang oder Kooperation bestimmt war,⁵⁴³ weil dem Staat als dominierendem Part spätestens seit der Implementierung des Vierjahresplans 1936/37 ein differenziertes System wirtschaftlicher Anreize und Alternativen zur Verfügung stand, das den Einsatz staatlicher Zwangsmittel grundsätzlich überflüssig machte. Um mit der Metapher von Scherner bzw. Hayes⁵⁴⁴ zu argumentieren, verwandte der Staat vornehmlich das „Zuckerbrot“, um Investitionsentscheidungen der Industrie in seinem Sinn herbeizuführen, der Griff zur „Peitsche“ blieb die Ausnahme. Bezeichnenderweise finden sich aber weder über die BRABAG, bei deren Gründung 1934 staatlicher Zwang für die kollektive Aufbringung

⁵⁴³ Jonas Scherner, Das Verhältnis zwischen NS-Regime und Industrieunternehmen – Zwang oder Kooperation?, in: ZUG (2006), S. 189 f.

⁵⁴⁴ Zitiert nach Peter Hayes, *Industry and Ideology, IG Farben and the Nazi Era*, Cambridge 1987, S. 181 ff.

des Gründungskapitals ausgeübt wurde, noch bei den Enteignungen bei JFM im gleichen Jahr Hinweise auf diese Ereignisse in den Prüfungsberichten der DRT. Auch die in drei beispielhaften Fallstudien herausgearbeiteten Verhaltensweisen der privaten Industrieunternehmen bzw. die Zugeständnisse des RWM lassen jeden Hinweis auf staatlichen Zwang oder Drohung vermissen, denn den Unternehmen gelang die Ausschöpfung der gegebenen Handlungsspielräume.⁵⁴⁵ Das ist umso erstaunlicher, als in der Zeit bis zur Inkraftsetzung des AktG1937 massive Agitation auf parteilicher und betriebswirtschaftlich-juristischer Argumentationslinie betrieben wurde. .

Der Einschätzung von Pothmann, „...auf die DRT dürfte auf Grund ihrer langjährigen praktischen Erfahrung das zugetroffen haben, was für Treuhandgesellschaften im Allgemeinen galt: effiziente Organisationen, die die Prüfungen planmäßig, arbeitsteilig und wirtschaftlich durchführten“⁵⁴⁶ ist einerseits zuzustimmen.

Andererseits ist aus heutiger Perspektive am Verhalten der DRT eher grundsätzlich Kritik zu üben. Die DRT hat nachhaltig dabei mitgewirkt, solchen Jahresabschlüssen eine scheinbare Ordnungsmäßigkeit zu bestätigen, die bei voranschreitendem Kriegsverlauf und ernsthafter Wahrnehmung der WP-Berufspflichten gar nicht mehr hätten testiert werden dürfen, wenn die DRT bei der Evaluierung der geprüften Unternehmen die berufüblichen Bewertungsgrundsätze auch im Interesse der Öffentlichkeit beachtet hätte.⁵⁴⁷ Das Fehlverhalten der DRT ist nicht im Verschweigen der bewertungserheblichen Umstände im Wortlaut ihrer Prüfungsberichte zu sehen, bei deren Kenntnis die Leser den maroden Zustand der Rüstungsunternehmen und ihrer Finanzierung hätten erkennen können, sondern im Missbrauch der öffentlichen Prüfungserwartungen durch die Bestätigung einer nur scheinbaren Ordnungsmäßigkeit. .

⁵⁴⁵ Christoph Buchheim, Unternehmen in Deutschland und NS-Regime 1933 – 1945, in: HZ Band 282 (2006), S. 390

⁵⁴⁶ Ute Pothmann, Wirtschaftsprüfer, S. 166

⁵⁴⁷ Vgl. hierzu die erstmalige Erwähnung der in der NS-Zeit „zurückgestauten Abschreibungen“ im WP-Prüfungsbericht der Treuhand-AG, BArchB, R 8135/8613, S. 5

VI. Die DRT als Gutachterin und ihre Mitwirkung bei Bürgschaften und Garantien

A. Allgemeine Bemerkungen zur Gutachtertätigkeit der DRT

In den Archivbeständen des BArchB befinden sich außer Prüfungsberichten auch DRT-Gutachten in Berichtsform. Die Erstattung von Gutachten in wirtschaftlichen Angelegenheiten gehört zu den berufsüblichen Tätigkeiten der Wirtschaftsprüfer. Ihre genaue Anzahl ist nicht einmal annäherungsweise zu schätzen, da sie im Gesamtbestand unter verschiedenen Signaturen, die teilweise mehrere Gutachten beinhalten, archiviert sind und sich die einzelnen Dokumentationen nur unter großem Rechercheaufwand aus dem Gesamtbestand ermitteln lassen. Hinzu kommt, dass die Gutachten teilweise als gebundene Berichte, teilweise aber auch mikroverfilmt zur Verfügung stehen. Im Rahmen der für die vorliegende Studie unternommenen Recherchen konnte jedoch auch ohne systematische Auswertung des gesamten Archivbestandes eine Zahl von Gutachten mit einer Entstehungszeit zwischen 1933 und 1945 unter den verschiedenen Signaturen des BArchB ausfindig gemacht werden, die im folgenden analysiert und hinsichtlich ihrer Bedeutung gewürdigt werden sollen.

Gutachten wurden bei der DRT sowohl von Einzelpersonen als auch von Institutionen in Auftrag gegeben und betrafen wirtschaftliche Aspekte von ökonomischen, rechtlichen und politischen Fragestellungen.⁵⁴⁸ Eine eindeutige Zuordnung, welche Personen oder Institutionen zur Beauftragung der DRT mit Gutachten berechtigt waren, lässt sich nicht ermitteln. Hinweise auf vorhandene Gutachten wurden den Beständen R 8135 bzw. R 2 und der einschlägigen Sekundärliteratur entnommen.

Die Bedeutung der nachfolgend untersuchten DRT-Gutachten geht in vielen Fällen über die zu begutachtenden Sachverhalte hinaus und hat teilweise für die DRT erhebliche Rückwirkungen entfaltet.

⁵⁴⁸ Eine eindeutige Zuordnung, welche Person oder Institution zur Beauftragung der DRT mit Gutachten berechtigt war, lässt sich nicht ermitteln. Hinweise auf vorhandene Gutachten wurden den Archivbeständen BArchB, R 8135 bzw. R 2 entnommen.

Verschiedene Autoren haben sich mit unterschiedlichem Ergebnis zu der Frage geäußert, ob und wie der kritische und distanzhaltende Umgang mit der Tätersprache gewährleistet werden könne. Ingo Köhler sieht die Forschung durch die Verwendung der nationalsozialistischen Terminologie und deren inhumanes Potenzial vor Probleme in der wissenschaftlichen Auseinandersetzung gestellt. Es ständen jedoch keine gleichwertigen Begriffsalternativen zur angemessenen und prägnanten Wiedergabe der Sinngehalte und Sachzusammenhänge zur Verfügung. Daher bevorzugt er die Verwendung von Anführungszeichen bei Begriffen, die z.B. dem Wortstamm „Arier“ oder „arisch“ entlehnt sind oder den Begriff „jüdisches Unternehmen“ als gesetzlich legitimierten Definitionsrahmen, den die Nationalsozialisten mit dem Ziel antisemitischer Diskriminierungs- und Verdrängungsmaßnahmen der Inhaber und Gesellschafter benutzten.⁵⁴⁹

Dagegen argumentiert Gerhard Kratzsch, dass die aus den Quellen und der Sprache des Dritten Reichs verwendeten Begriffe, sowohl singular als auch in Zusammensetzungen, bekannt sind bzw. im weiteren Text erläutert werden oder sich aus dem Zusammenhang des Textes ergeben. In diesen Begriffen komme die dem Nationalsozialismus eigentümliche Sichtweise und Einstellung besonders prägnant zum Ausdruck. In Anführungen gesetzt würde eine solche Verfahrensweise bei der Vielzahl von Quellenzitaten den Text überlasten.⁵⁵⁰ Darum verzichtet er auf die Verwendung von Anführungszeichen zur besonderen Kenntlichmachung von Begriffen der nationalsozialistischen Terminologie.

Dieser letztgenannten Auffassung folgt auch diese Arbeit und verwendet spezifisch nationalsozialistische Terminologie wie staatsfeindlich, arisch, Entjudungsverfahren, Arisierung usw. der Einfachheit halber wie Gerhard Kratzsch ohne besondere Hinweise und Anführungszeichen, ohne jedoch den Unrechtscharakter dieser Ausdrucksweise relativieren zu wollen und die Notwendigkeit einer angemessenen Distanz zur Tätersprache aus den Augen zu verlieren.

⁵⁴⁹ Ingo Köhler, Die „Arisierung“ der Privatbanken, S. 38 f., FN 72;

⁵⁵⁰ Gerhard Kratzsch, Der Gauwirtschaftsapparat der NSDAP, S. 13

B. Spezielle Gutachten

1. Gutachten über verschiedene Vorgänge bei der Dresdner Bank AG, Berlin, die entweder persönliche Geschäfte des Direktors E. Sander oder dessen Amtsgeschäfte als Vorsteher der Börsenabteilung betreffen

Durch die von Amts wegen vollzogene Verschmelzung der Darmstädter und Nationalbank (Danatbank) mit der Dresdner Bank auf der Grundlage der Verordnung des Reichspräsidenten vom 11. März 1932⁵⁵¹ wurde auch Personal der ehemaligen Danatbank von der Dresdner Bank übernommen. Zu diesem Personenkreis gehörte unter anderen auch der ehemalige und in dieser Funktion bei der Zentrale der Dresdner Bank weiterbeschäftigte Leiter der Börsen-Abteilung, der jüdische A-Direktor Ernst Sander.⁵⁵²

Den Mitarbeitern der Danatbank und der Dresdner Bank war es erlaubt, private Wertpapiergeschäfte mit Krediten der Bank durchzuführen. Die Bank begründete dieses Zugeständnis mit den erheblichen Einbußen, die ihre Mitarbeiter aufgrund der gesetzlichen Gehaltskürzungen hatten hinnehmen müssen. Als aufgrund nachhaltiger Wertverluste die erworbenen Effektenbestände die in Anspruch genommenen Kredite nicht mehr deckten, traf die Bank mit dem in diese Geschäfte involvierten Personenkreis von A-Direktoren eine Vereinbarung zur Tilgung der jedem Einzelnen zuzurechnenden Kreditquote. Die Bank rechnete im Falle Sander die anteiligen Verluste mit den Einkünften, insbesondere mit Sanders kapitalisiertem Pensionsanspruch, auf und zahlte eine danach verbliebene freie Spitze an Sander aus. Diese Vereinbarung und ihre Abwicklung waren bereits von den Rechts-Abteilungen der Danat- und der Dresdner Bank geprüft und nicht weiter beanstandet worden. Insbesondere wurde keine Treuepflichtverletzung durch Sander festgestellt, denn sowohl seine Position in der Bank

⁵⁵¹ Verordnung über die Verschmelzung der Darmstädter und Nationalbank mit der Dresdner Bank sowie des Barmer Bankvereins mit der Commerz- und Privatbank vom 11. März 1932, RGBl. I S. 129

⁵⁵² Vgl. Johannes Bähr, Die Dresdner Bank in der Wirtschaft des Dritten Reichs, München 2006, Biografischer Anhang, S. 612

als auch der gefundene interne Vergleich zur Abdeckung der Verbindlichkeiten blieben unverändert bestehen.⁵⁵³

Es scheint, dass sich im Archiv der Dresdner Bank vollständige Berichtsexemplare eines hierzu angefertigten DRT-Gutachtens nicht mehr auffinden ließen.⁵⁵⁴ Jedoch konnte ein solches Exemplar aus dem Bestand des BArchB⁵⁵⁵, zusammen mit einem Bericht über die Schuldenkonten von Mitarbeitern⁵⁵⁶, herangezogen werden. Die von Dieter Ziegler getroffene Feststellung,⁵⁵⁷ „...dass Sanders Verhalten im Bankwesen durchaus üblich gewesen sei und auch rechtlich nicht belangt werden könne“, greift allerdings – wie im folgenden gezeigt wird – zu kurz, denn das Gutachten behandelte insgesamt sechs verschiedene Fragestellungen bzw. Kritikpunkte am persönlichen Verhalten des Leiters der Börsenabteilung mit völlig unterschiedlichen Ergebnissen.

Mit Schreiben der Reichskanzlei vom 1. März 1934 übergab der Beauftragte des Reichskanzlers für Wirtschaftsfragen, Wilhelm Keppler, Aktennotizen mit Sander belastendem Material an die DRT und verband damit den Auftrag, „...bei der Dresdner Bank verschiedene Vorgänge nachzuprüfen, die entweder persönliche Geschäfte des Direktors E. Sander oder solche Geschäfte betreffen, an deren Durchführung er als Vorsteher der Börsenabteilung maßgebend beteiligt war.“⁵⁵⁸ Aus dem Gutachten geht nicht hervor, in welcher Funktion Keppler tätig geworden ist, als er die Sonderprüfung in Auftrag gegeben hat. In den Aufsichtsrat der DRT und zu deren weiterem Vorsitz wurde Keppler zwar erst im Januar 1935 gewählt⁵⁵⁹, jedoch ist der Vermutung Dieter Zieglers zuzustimmen, dass die NSBO der Dresdner Bank mit ihren typischen klassenkämpferischen und antisemitischen Motiven die ganze Aktion von langer Hand

⁵⁵³ Dieser Sachverhalt wurde bei der Untersuchung von Dieter Ziegler, *Die Dresdner Bank und die deutschen Juden*, Band 2 der von Klaus-Dietmar Henke herausgegebenen *Untersuchung Die Dresdner Bank im Dritten Reich*, München 2006, S. 31 ff., aus der Sicht der Dresdner Bank dargestellt.

⁵⁵⁴ Dieter Ziegler, *Die Dresdner Bank und die deutschen Juden*, Band 2, S. 34, FN 48

⁵⁵⁵ Bericht über die bei der Dresdner Bank, Berlin, vorgenommene Sonderprüfung, BArchB, R 8135/2100,

⁵⁵⁶ Bericht über die bei der Dresdner Bank, Berlin, vorgenommene Sonderprüfung der Schuldenkonten von aktiven und ehemaligen leitenden Angestellten, BArchB, R 8135/2100, Blatt 118 – 129

⁵⁵⁷ Dieter Ziegler, *Die Dresdner Bank und die deutschen Juden*, Band 2, S. 33 f.

⁵⁵⁸ BArchB, R 8135/2100, Blatt 2

⁵⁵⁹ Geschäftsbericht der DRT für das Geschäftsjahr 1934, Bericht des Aufsichtsrates

vorbereitet und – auch als Indiz für die Revolution und den Antisemitismus von unten⁵⁶⁰ - forciert in Gang gesetzt hat.⁵⁶¹

Es handelt sich hier um einen der seltenen Hinweise auf offene Kritik der Verfasser des Gutachtens am neuen Rechtsverständnis und am Verhalten der Personen, die für die Sammlung und Übergabe des belastenden Materials gegen Sander verantwortlich waren. Ohne die NSBO der Dresdner Bank als Verursacher direkt zu erwähnen hielt die DRT den Bruch des Bankgeheimnisses – auch in Verbindung mit anderen Bankinstituten, aus deren Archiven ebenfalls belastendes Material vorgelegt wurde – für nicht hinnehmbar und übte deutliche Kritik am Vorgehen und Verhalten der NSBO-Betriebszelle der Dresdner Bank.⁵⁶²

Die DRT beschränkte ihre Auswertungen und Stellungnahmen im wesentlichen auf die bücherlichen Aufzeichnungen der Bank sowie auf mündliche Angaben von Vorstand und zuständigen Sachbearbeitern sowie auf die Auskünfte von verschiedenen Betriebsangehörigen, die vom Betriebsrat mit der Sammlung und Beschaffung des Materials beauftragt worden waren.

Bei genauerer Betrachtung ergaben sich verschiedene Fragen und daraus abgeleitete Einzelaufträge zur Untersuchung der Ordnungsmäßigkeit und Üblichkeit von Sanders persönlichem Verhalten, zu denen die DRT gutachtlich Stellung nehmen sollte:

Entsprachen die Aktivitäten Sanders in den nachfolgend aufgeführten Geschäften dem vom Vorstand gezogenen Rahmen und den gesetzlichen Beschränkungen?

Bei der Beurteilung der Geschäftsvorfälle machte die DRT darauf aufmerksam, dass es sich um zeitlich zurückliegende Vorgänge handele, bei denen eine Prüfung nur auf den Tatbestand der technischen Abwicklung und der buchmäßigen Darstellung gestützt werden kann, „...während die subjektiven Momente und die näheren Umstände, die zu der Tätigkeit der betreffenden Geschäfte geführt haben, einer nachträglichen Feststellung weitgehend entzogen sind. Eine absolut sichere Beurteilung nach der einen oder anderen Richtung ist daher in den meisten Fällen heute kaum noch möglich, vielmehr können die

⁵⁶⁰ Johannes Bähr, Die Dresdner Bank in der Wirtschaft des Dritten Reichs, S. 87; Martin Broszat, Der Staat Hitlers, S. 109 f.; Frank Bajohr, „Arisierung“ in Hamburg, S. 28 ff.,

⁵⁶¹ Dieter Ziegler, Die Dresdner Bank und die deutschen Juden, Band 2, S. 31

⁵⁶² Gutachten über verschiedene Vorgänge bei der Dresdner Bank, BArchB, R 8135/2100, TZ 3

aus der äußeren Form der Geschäfte sich ergebenden Vermutungen in der Hauptsache nur nach ihrer Wahrscheinlichkeit beurteilt werden.“⁵⁶³

In einem vorgezogenen Urteil kommt die DRT dann zu dem zweiseitigen Ergebnis, dass zwar die „...zu den einzelnen Geschäften erwähnten Anschuldigungen sich nicht in allen Teilen als zutreffend erwiesen haben, dass jedoch andererseits die gegen Herrn Sander erhobenen Vorwürfe in wesentlichen Punkten nicht als entkräftet gelten können.“⁵⁶⁴ Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang die Empfehlung der DRT, dass angesichts der möglichen Interessenkollisionen beim Selbstkontrahieren im Interesse weitestmöglicher Korrektheit derartige Geschäfte zukünftig ausgeschlossen bzw. untersagt werden oder in jedem Falle von der vorherigen Genehmigung des Vorstands abhängig gemacht werden sollten, da bei Fehlen derartiger Verbote ein Verstoß gegen geltende Dienstvorschriften eben nicht vorliege.

Geschäfte in 6%igen zertifizierten \$-Bonds der Gelsenkirchener Bergwerks AG

Über die Zentrale Berlin und die Filiale Düsseldorf hatte die Dresdner Bank zu unterschiedlichen Kaufkursen einen Bestand an US-\$-Bonds erworben, in den auch ein Bestand aus dem persönlichen Besitz von Sander zum Höchstkurs von 61 ¾% einbezogen wurde. Der Kurs für die von Sander hereingenommenen Papiere lag deutlich über der Freiverkehrsnotiz vom 8. Dezember 1933. Am 9. Dezember 1933 wurden weitere Papiere der gleichen Art von einem anderen Kunden zum Höchstkurs hereingenommen, die diesem Kunden am 7. Dezember zum Kurs von 52% überlassen worden waren. Der daraus resultierende Kursgewinn wurde diesem Kunden abzüglich Kosten bar ausgezahlt. Wie sich bei späterer Prüfung herausstellte, handelte es sich bei der Transaktion um eine in ein Effktengeschäft gekleidete Provisionszahlung für eine Geschäftsanbahnung von Wertpapiergeschäften mit den Vereinigten Stahlwerken, die – wie die Wertpapierabteilung der Dresdner Bank durch eine Indiskretion⁵⁶⁵ erfahren hatte – an größeren, geschlossenen Posten dieser Bonds interessiert waren. Da die bisherigen Bemühungen um Wertpapiergeschäfte mit den Vereinigten Stahlwerken erfolglos geblieben waren, deckte sich die Dresdner Bank aufgrund der Informationen und gegen

⁵⁶³ Gutachten über verschiedene Vorgänge bei der Dresdner Bank, BArchB, R 8135/2100, TZ 6

⁵⁶⁴ ebenda, TZ 7

⁵⁶⁵ ebenda, TZ 13

eine Provisionszusage im Wege des Vorkaufs mit den entsprechenden US-\$-Bonds ein. Solche Paketgeschäfte waren durchaus üblich und wurden mit entsprechenden Paketaufschlägen an die Kunden weiterberechnet,⁵⁶⁶ denn derartige Aufträge konnten wegen der zuvor getätigten Paket-Vorkäufe ausgeführt werden, ohne dass durch die sonst notwendigen Eindeckungen das Kursgefüge im Börsenhandel verändert wurde.

Allerdings entsprang eine solche nachträgliche Verknüpfung eines Wertpapiergeschäfts mit einer Provisionszusage, bei der die Kursgestaltung so gewählt wurde, dass der Gewinn der vereinbarten Provision entsprach und ohne Zusammenhang mit dem Grundgeschäft in den Büchern der Bank erschien, nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und hätte daher unterbleiben müssen.⁵⁶⁷ Die danach mit notwendiger Diskretion begründete Vorgehensweise der Wertpapierabteilung hätte von vornherein dem Vorstand vorgetragen und von ihm genehmigt werden müssen; mit einer solchen Zustimmung des Vorstands wäre jedoch nicht zu rechnen gewesen.

Die von Sander aus seinem persönlichen Bestand hereingenommenen Stücke in Höhe von US-\$ 10.000,- waren ihm mit 1% über dem aus den Börsenberichten zu entnehmenden, im Freiverkehr erzielten Tageshöchstkurs vom 8. Dezember 1933 abgerechnet worden. Am 9. Dezember wurden zwar mit diesem Papier Abschlüsse zwischen 58 1/2 % und 62% getätigt, jedoch ließ sich für den 8. Dezember 1933 keine Begründung für den bezahlten Kurs aus den Börsenberichten ableiten. Außerdem sei zu vermuten, dass Sander den Abrechnungskurs für die Hereinnahme seiner Stücke in Kenntnis des Abrechnungskurses des nächsten Börsentages so gestaltete, dass eine geringe Spitze von ¼% zu Gunsten der Bank verblieb. Nach Ansicht der DRT sollte grundsätzlich vorgeschrieben sein, dass für die Tätigkeit solcher Geschäfte mit Selbstkontrahieren eines Bankbeteiligten „auf beiden Seiten“ eine übergeordnete, vorherige Genehmigung eingeholt werden müsse.

In einem ergänzenden Exposé vom 26. Februar 1934⁵⁶⁸ kam die Dresdner Bank allerdings zu dem Ergebnis, dass die Geschäftsgrundlage für die Provisionszahlung entfallen sei, da festverzinsliche Papiere in der fraglichen Zeit zwischen 21. November

⁵⁶⁶ Gutachten über verschiedene Vorgänge bei der Dresdner Bank, BArchB, R 8135/2100, TZ 14

⁵⁶⁷ ebenda, TZ 15

⁵⁶⁸ ebenda, Blatt 24 ff.

und 7. Dezember steigende Kurstendenz aufwiesen. Hätte die Bank für den als sehr wichtig eingestuften Kunden Vereinigte Stahlwerke interessewährend gehandelt, so hätte der Ankauf sukzessive zu deutlich besseren Tageskursen getätigt werden können. Letztendlich beruhte die Provisionszahlung auf Geschäften, die finanziell zum Nachteil des wichtigen Kunden Vereinigte Stahlwerke getätigt worden waren. Aus Sicht der Bank blieb die erhobene Beanstandung bestehen, weil der Kunde „Vereinigte Stahlwerke“ im Interesse der Bank mit viel besseren Kursen hätte bedient werden können.

Verkauf von RM 12.000,- Dresdner Bank Aktien am 5. Januar 1934

Zu dieser Transaktion wurde gegen Sander der Vorwurf erhoben, er habe bei dem Verkauf der Stücke aus seinem privaten Bestand an den Eigenbestand der Bank am 5. Januar 1934 aus seiner Kenntnis der Kursentwicklung den Ablauf der Abrechnung zeitlich so verzögert, dass ihm der amtliche Kurs von 59½% abgerechnet wurde, obwohl die Börse mit schwächeren Kursen geschlossen hatte.⁵⁶⁹ In diesem Falle kollidierte das Kontrahieren in eigenen Angelegenheiten mit dem ihm von der Bank erteilten Auftrag, durch Kurspflege den Kurs der Dresdner-Bank-Aktien auf der Höhe des Kurses für die Aktien der Deutschen Golddiskont-Bank (Dedi-Bank) zu halten, obwohl die Bank eigene Aktien an der Börse hatte aufnehmen müssen. Bei Übernahme der Sanderschen Stücke war der Kurs jedenfalls bereits gefixt und die weitere Kursentwicklung nicht abzusehen.⁵⁷⁰

Sander hatte allerdings die nominal RM 12.000,- Dresdner-Bank-Aktien erst am 14. Dezember 1933 nebenbörslich zum Kurs von 55 ¼% aus dem Bestand der Bank erworben. Beim Verkauf der Papiere am 5. Januar 1934 war das ganze Geschäft daher als kurzfristige Spekulation zu bewerten, die der mit der Kursregulierung beauftragte Beamte bei Einhaltung der korrekten Grundsätze nach Ansicht der DRT nicht hätte eingehen dürfen, denn durch die kurzfristige Entnahme der Papiere aus dem Bankbestand sei Sander ein nicht gerechtfertigter Kursgewinn zugeflossen und damit das Geschäft zu Recht beanstandet worden.⁵⁷¹

⁵⁶⁹ Gutachten über verschiedene Vorgänge bei der Dresdner Bank, BArchB, R 8135/2100, TZ 23

⁵⁷⁰ ebenda, TZ 25

⁵⁷¹ ebenda, TZ 24

Kauf von RM 9.000,- Rosenthal Porzellan Aktien am 9. November 1932

Sander hatte am 9. November 1932 nachbörslich RM 9.000,- Rosenthal-Aktien aus dem eigenen Bestand der Bank erworben, die Transaktion jedoch nach Börsenschluss und der vorhergehenden Buchung des Tagesgeschäfts mit diesen Papieren handschriftlich hinzugesetzt. Sander wurde vorgeworfen, er habe diese nachträgliche Abrechnung und Buchung veranlasst, weil ihm aufgrund seines Insiderwissens die deutlich verbesserte Beschäftigung dieses Unternehmens bekannt geworden sei.⁵⁷²

Die von Sander gegebenen Erklärungen konnten aus der Abwicklung der Transaktionen und deren Verbuchung nicht gestützt werden, da die Dresdner Bank selber noch weiteres Material aufgenommen hatte, Ankäufe also nicht unbedingt für seine Rechnung getätigt sein mussten. Auch die sukzessive Abrechnung weiterer Zukäufe entsprach nicht der Üblichkeit, insbesondere weil die Order für An- und Verkauf nicht immer schriftlich erteilt wurden. Die nachbörslich erteilte Order über Kauf von RM 9.000,- Rosenthal Porzellan-Aktien war mit der bisherigen Handhabung nicht zu erklären; allerdings blieb der am Folgetag ermittelte Börsenkurs unverändert, so dass ein Schaden für die Bank aus dieser Transaktion nicht zu erkennen war.⁵⁷³

Auffällig blieben jedoch die vom Vorstand nicht geschlossenen organisatorischen und ablauftechnischen Regelungslücken, die Kursmanipulationen bei In-Sich-Geschäften zum Schaden der Bank nicht von vornherein ausschlossen. Wie auch in anderen Fällen stellte die DRT fest, dass bei Vorliegen klarer und eindeutiger Anweisungen und Verbote des Vorstands Geschäfte, die den Anschein der Unzulässigkeit trugen, gar nicht erst zustande gekommen wären. Soweit die Börsengeschäfte des Herrn Sander offen gegen Ge- und Verbote des Vorstands verstießen, blieben die Gründe für Beanstandungen aber berechtigt und weiter bestehen. Der Handel mit größeren Aktienpaketen, die mit geringfügigen Kursaufschlägen in den Bestand der Bank hereingenommen würden, seien jedoch nicht zu beanstanden, da eine solche Vorgehensweise die Stellung der Tageskurse nicht berühre, die sonst Kurssteigerungen zu verzeichnen hätten.⁵⁷⁴

⁵⁷² Gutachten über verschiedene Vorgänge bei der Dresdner Bank, BArchB, R 8135/2100, TZ 26

⁵⁷³ ebenda, TZ 28

⁵⁷⁴ ebenda, TZ 31

Geschäfte mit der Firma Schlieker & Co. GmbH, Berlin

An der Gesellschaft, die den Betrieb von Handelsgeschäften aller Art zum Unternehmensgegenstand hatte, waren unter anderem auch mehrere Mitarbeiter der Danatbank als Gesellschafter beteiligt. Aus einer großen Zahl von Geschäftsvorfällen waren von Betriebsangehörigen, d.h. den NSBO, vor allem solche Geschäfte zur Untersuchung herausgegriffen worden, bei denen Käufe und Verkäufe unter dem Datum des neuen Börsentages rückwirkend auf den letztvorhergehenden Börsentag zur Ausführung gelangt waren.⁵⁷⁵

Da die herausgegriffenen Geschäfte zeitlich schon sehr weit zurücklagen und auch die Aufbewahrungsfristen für die Unterlagen abgelaufen waren, konnten die zugrundeliegenden Sachverhalte nicht hinreichend aufgeklärt werden. Die von den Betriebsangehörigen gesammelten Unterlagen waren aus dem wegen Zeitablauf zur Vernichtung bestimmten Material zurückgehalten worden.⁵⁷⁶

Soweit über derartig weit zurückliegende Geschäfte noch ein Urteil möglich war, konnte nicht ausgeschlossen werden, dass in Kenntnis der Börsentendenz ganze Schlüsse⁵⁷⁷ auf den vorhergehenden Börsentag rückdatiert wurden, um sich den günstigeren Kurs zum Nachteil der Bank zu sichern.

Bei ungünstiger Kursentwicklung wurden Geschäfte nachträglich storniert wie am 17. Mai 1927 im Fall mit IG-Farbenaktien, als infolge von Kurssteigerungen ein Verlust drohte, weil eine Eindeckung zu günstigeren Kursen offenbar versäumt worden war.⁵⁷⁸

Eine eindeutige nachträgliche Aufklärung der Sachverhalte scheiterte wiederum an der nicht vorhandenen Schriftlichkeit der erteilten Aufträge der Bank. Die von den Gesellschaftern, besonders aber von Sander abgegebenen Erklärungen lassen nach ihrem äußeren Ablauf die Vermutung zu, dass der Gesellschaft unberechtigte Vorteile zu Lasten der Bank zugeführt wurden.⁵⁷⁹

⁵⁷⁵ Gutachten über verschiedene Vorgänge bei der Dresdner Bank, BArchB, R 8135/21, TZ 34

⁵⁷⁶ ebenda, TZ 35

⁵⁷⁷ Zusammenfassungen gleichartiger Geschäfte zur Vereinfachung der buchungstechnischen Abrechnung

⁵⁷⁸ ebenda, TZ 37

⁵⁷⁹ ebenda, TZ 36

\$\$-Goldanleihen und \$\$-Schatzanweisungen des Deutschen Reiches

Herrn Sander und dem ebenfalls in der Börsenabteilung der Dresdner Bank angestellten, zwischenzeitlich aus dem Unternehmen ausgeschiedenen Herrn Wolfsohn wurde in dem zur Nachprüfung übergebenen Aktenvermerk der Vorwurf gemacht, bei der Bank zum Verkauf kommende Dollar-Goldanleihen und Reichsschatzanweisungen für sich reserviert zu haben. Der Vorwurf richtete sich darauf, dass die Bank nur offiziell repartierte Stücke⁵⁸⁰ ihren Kunden im Außenverhältnis zuteilte, während die aus Kundenverkäufen und Lieferungen der Reichsbank stammenden Stücke insbesondere den leitenden Herren der Börsenabteilung abgerechnet wurden.

Da eine ähnliche Handhabung nach den Gepflogenheiten der Inflationszeit wahrscheinlich überall im Bankgeschäft angewandt wurde, war eine Schädigung der Bank oder ihrer Kundschaft nicht zu entdecken weil die Kundschaft nur Anspruch auf Zuteilung nach der amtlichen Repartierung hatte.⁵⁸¹

Angelegenheit Müller

Herr Müller, ein Angestellter der Bank in der Devisenbewirtschaftungsstelle der Herrn Sander, hatte Herrn Sander Informationen über bestimmte Wertpapiere zukommen lassen, da er selber diese Informationen nicht ausnutzen konnte. Herr Sander hatte den Vorteil bar ausgeglichen. Diese Zahlung konnte mit keinem anderen Vorgang in Zusammenhang gebracht werden. Der ganze Vorgang wurde als in der Sache unerheblich behandelt.

Insgesamt kam die DRT bei der Beurteilung der ihr vorgelegten Fragen zu unterschiedlichen Einschätzungen, die vom konkreten Verbot bis zur Bagatelle reichten. Wesentlich waren die Hinweise, dass ausschließlich klar formulierte Aufträge und Richtlinien zur Ausführung der übertragenen Aufgaben seitens des Vorstands jegliche Zweifel über korrekte Führung der Amtsgeschäfte hätten ausräumen können. Die

⁵⁸⁰ Wegen Überzeichnung nur mit einer bestimmten Quote auf die Kunden zuteilte Wertpapiere

⁵⁸¹ Gutachten über verschiedene Vorgänge bei der Dresdner Bank, BArchB, R 8135/2100, TZ 41

Erlaubnis von In-Sich-Geschäften durch den Vorstand sei wegen möglicher Kursmanipulationen eng zu fassen bzw. zu versagen. Solange jedoch der Vorstand nicht tätig werde und definitive Verbote für den davon betroffenen Personenkreis erlasse, könne auch keine Verletzung von solchen Vorschriften festgestellt werden.

Dieter Zieglers Feststellungen zur Üblichkeit von Sanders Verhalten und die Unmöglichkeit rechtlicher Sanktionierungen bestimmter Geschäfte gilt insoweit nur für einen Teil der beanstandeten Transaktionen und erklärt den „persönlichen Standpunkt“ Keplers, dass Sanders Verhalten teilweise auch als unzulässig anzusehen sei, als durchaus verständlich und vertretbar.⁵⁸²

Insgesamt stellte die DRT der eher undifferenzierten Aktivität der NSBO der Dresdner Bank nach dem 30. Januar 1933 in ihrem Gutachten vom 14. April 1934 eine auffallend zurückhaltend formulierte Betrachtungsweise entgegen, machte aufgrund des Zeitablaufs die Unmöglichkeit nachträglicher Erforschung der Motive für die zu beurteilenden Handlungen geltend und beschränkte die gutachtlichen Stellungnahmen lediglich auf die technische Abwicklung der herausgegriffenen Geschäfte und deren Zulässigkeit bzw. Üblichkeit.

Die DRT ließ keinen Zweifel daran, dass sie die von den NSBO praktizierte Methode der Informationsbeschaffung unter Durchbrechung des Bankgeheimnisses, vor allem insoweit andere Kreditinstitute involviert waren, für unzulässig hielt und betonte die Versäumnisse des Vorstands, die für die ungeklärten Entscheidungssituationen verantwortlich seien.

⁵⁸² Dieter Ziegler, Die Dresdner Bank und die deutschen Juden, Band 2, S. 34

2. Gutachten über finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen der Fa. Carl Zeiss, Jena, zu verschiedenen holländischen Unternehmen

Von der Geschäftsleitung der Firma Carl Zeiss, Jena, war die DRT im Einvernehmen mit dem Beauftragten des Führers und Reichskanzlers für Wirtschaftsfragen, Wilhelm Keppler, beauftragt worden, die finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehungen zwischen der Firma Carl Zeiss und den holländischen Gesellschaften N.V. Nederlandsche Instrumenten Compagnie „Nedinsco“, Venlo, N.V. Finantieele Maatschappij „Nederland“, Den Haag, und N.V. Nederlandsche Technische Handel Maatschappij „Giro“, Den Haag, einschließlich der rechnermäßigen Zusammenhänge zu prüfen.⁵⁸³ Vor allem sollte dabei die Frage untersucht werden, ob die Firma Carl Zeiss Vermögensverschiebungen über die holländischen Gesellschaften vorgenommen habe und ob irgendwelche Personen direkt oder indirekt persönliche Vorteile aus Bereicherung zum Schaden der Firmen gehabt hätten.

Ferner sollten – im Einverständnis mit dem RFM – auch die von der Firma Carl Zeiss und den holländischen Gesellschaften der Steuerbehörde gegenüber gemachten Angaben zum Volksverratsgesetz⁵⁸⁴ auf ihre Richtigkeit und Vollständigkeit hin geprüft werden.⁵⁸⁵

Den Anlass zur Begutachtung durch die DRT gab eine anonyme Volksverratsanzeige gegen die Firma Carl Zeiss und die daraufhin veranlasste Außenprüfung durch das Finanzamt Jena sowie ein durch die Finanzverwaltung erstelltes Steuergutachten über die Zusammenhänge zwischen der Firma Carl Zeiss mit den holländischen Gesellschaften bzw. über den Ort der Leitung der ausländischen Gesellschaften. Auch waren in dem Gutachten der Finanzverwaltung Vorwürfe wegen unrichtiger bzw. verschleierter Bilanzierung sowohl bei der Firma Carl Zeiss, Jena als auch bei den ausländischen Gesellschaften erhoben worden.

Die Darstellung des Sachverhalts hatte das Finanzamt Jena veranlasst, den Ort der Leitung der holländischen Gesellschaften als im Inland – bei der Firma Carl Zeiss in Jena

⁵⁸³ Finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen, BArchB, R 8135/4688, TZ 1

⁵⁸⁴ Gesetz gegen Verrat der Deutschen Volkswirtschaft vom 12. Juni 1933, RGBl. I S. 360, mit Durchführungsverordnung vom 28. Juni 1933, RGBl. I, S. 413

⁵⁸⁵ Finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen, BArchB, R 8135/4688, TZ 2

liegend – anzunehmen und dementsprechend die ausländischen Gesellschaften unbeschränkt zur Körperschaft- und Vermögensteuer zu veranlagern.⁵⁸⁶ Gegen diese Veranlagungen hatte die Firma Carl Zeiss Einspruch eingelegt mit der Begründung, dass der Ort der Leitung der ausländischen Unternehmen nicht im steuerlichen Inland liege und zur Klärung der Streitfrage eine sofortige Prüfung der holländischen Gesellschaften mit Sitz in Holland durch die Finanzverwaltung selbst oder eine Treuhandgesellschaft vorgeschlagen.⁵⁸⁷ Darauf war die Finanzverwaltung jedoch nicht eingegangen.⁵⁸⁸

Nachdem im September 1935 der Beauftragte des Führers und Reichskanzlers für Wirtschaftsfragen Wilhelm Keppler Kenntnis von dem Steuergutachten erhalten und sich über dessen Inhalt mit der Geschäftsleitung der Firma Carl Zeiss abgestimmt hatte, wurde das zuvor erwähnte Gutachten bei der DRT in Auftrag gegeben.

Um die Hauptstreitfrage nach dem Ort der Leitung der holländischen Gesellschaften zu klären, fand zunächst eine gemeinsame Besprechung der Parteien unter Einbeziehung des RFM, des LFA Rudolstadt und des Finanzamtes Jena mit Einsichtnahme in die einschlägigen Unterlagen bei der Geschäftsleitung in Jena statt. Anschließend wurden die Nedinsco, die Nederland und die Giro⁵⁸⁹ geprüft und die dabei getroffenen Feststellungen mit den Aufzeichnungen der Firma Carl Zeiss verglichen und abgestimmt.

Die Gründe, die zur Errichtung der holländischen Gesellschaften Nedinsco und Nederland und weiterhin dazu geführt hatten, die Beziehungen zwischen diesen Gesellschaften und der Firma Carl Zeiss in der Zeit vor der Machtübernahme durch die nationalsozialistische Regierung nach keiner Seite hin bekannt werden zu lassen, lagen in den Bestimmungen des Versailler Friedensvertrages, nach denen es Deutschland

⁵⁸⁶ Finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen, BArchB, R 8135/4688, TZ 4

⁵⁸⁷ Schreiben Carl Zeiss Jena an den Präsidenten des LFA Rudolstadt vom 10. September 1934, BArchB, R 8135/4688, TZ 7

⁵⁸⁸ BArchB, R 8135/4688, TZ 5

⁵⁸⁹ „Bei der Giro haben wir entsprechend einem an uns gerichteten schriftlichen Ersuchen des RFM eine besondere Prüfung der Verhältnisse ab dem 1. Januar 1934 zur steuerlichen Beurteilung des Ortes der Leitung vorgenommen. Über diese Feststellungen erstatten wir einen Sonderbericht – alle Hervorhebungen im Original - (BArchB, R 8135/4953, TZ 9). Hierzu bemerken wir noch, dass wir gewisse bei der Giro festgestellte Vorgänge, die sich auf die Firma Anschütz & Co. GmbH in Kiel, eine Tochtergesellschaft der Firma Carl Zeiss, erstrecken, auch durch Einsichtnahme in die Geschäftsbücher deren Kieler Gesellschaft geprüft haben. Über die im Einverständnis mit dem RFM speziell vorgenommene Prüfung der von der Firma Carl Zeiss und von den holländischen Gesellschaften Nedinsco und Nederland der Steuerbehörde gegenüber gemachten Angaben zum Volksverratsgesetz berichten wir ebenfalls in einem Sonderbericht“, BArchB, R 8135/4953, TZ 10

untersagt war, die Fabrikation militäroptischer Instrumente (mit bestimmten Ausnahmen) fortzuführen und mit solchen Instrumenten Handel zu betreiben. Ein weiteres Verlangen der Entente nach Vernichtung bzw. Übergabe richtete sich auf die bei Kriegsende noch vorhandenen Bestände an militäroptischen Instrumenten.⁵⁹⁰

Eine Umgehung der Bestimmungen des Friedensvertrages aus eigenwirtschaftlichen und nationalen Interessen war nur unter Wahrung strengster Geheimhaltung möglich. Da die Weiterführung von Produktion und Entwicklung militäroptischer Instrumente und die Belassung der bei Friedensschluss vorhandenen Bestände im Inland auf die Dauer nicht geheim zu halten waren, blieb nur die Möglichkeit, im neutralen Ausland die Produktion aufzunehmen und die Bestände dorthin zu verlagern. Aber auch in Holland konnte die Firma Carl Zeiss nicht unter ihrem eingetragenen Namen auftreten, da die holländische Regierung unter Berücksichtigung des holländischen Waffenhandelsgesetzes und ihrer internationalen Handelsbeziehungen einer deutschen oder von einer deutschen Firma abhängigen holländischen Firma die Herstellung militäroptischer Instrumente hätte verbieten müssen. Die in Holland aufgebaute Fertigung musste deshalb nach außen ihren neutralen Charakter wahren, denn eine Kooperation mit der holländischen Wehrmacht zur praktischen Erprobung von Neuentwicklungen und Verbesserungen war unverzichtbar.⁵⁹¹

Die Geheimhaltung war bei Gründung und Kapitaleinzahlung durch die Inanspruchnahme vertrauensvoller Mittelsmänner gewährleistet. Aber auch bei der Muttergesellschaft war äußerste Geheimhaltung geboten. Daher konnten die notwendigen Buchungen sowohl der Kapitalbewegungen als auch der Erstattung von Forschungs- und Entwicklungskosten nicht offen erfolgen, wenn dadurch die wirtschaftliche Unternehmenszugehörigkeit offengelegt worden wäre. Darum unterblieben derartige Buchungen.⁵⁹²

Als Beweis dafür, dass bei der gewählten Buchungsmethode steuerliche Überlegungen eben nicht maßgeblich waren, wurde angeführt, dass die durch die frühere Nichtbuchung

⁵⁹⁰ Finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen, BArchB, R 8135/4688, TZ 13

⁵⁹¹ ebenda, TZ 14

⁵⁹² ebenda, TZ 16

der Transitwaren entstandenen stillen Reserven bei der Muttergesellschaft periodengerecht aufgelöst und versteuert worden waren.⁵⁹³

Erst nach der Machtübernahme am 30. Januar 1933, als die Firma Carl Zeiss wegen Verstoßes gegen den Versailler Friedensvertrag von der neuen Regierung keine negativen Konsequenzen mehr zu befürchten hatte, entschloss sich die Geschäftsführung, durch eine Anzeige zum Volksverratsgesetz der deutschen Finanzverwaltung die Beziehungen zu ihren holländischen Beteiligungsgesellschaften in ihren tatsächlichen Größenordnungen und in ihrer wahren Gestaltung sowie die bei diesen Gesellschaften lagernden Vermögenswerte offenzulegen. Diese Selbstanzeige erfolgte am 26. Oktober 1933.⁵⁹⁴ und löste die streitigen Auffassungen über den tatsächlichen Ort der Leitung aus.

Das ganze Verhalten der Firma Zeiss nach der Machtübertragung lässt nur den Schluss zu, dass es der Firma darum ging, die geschaffenen Werte zu sichern und zu erhalten und sich darüber hinaus in die weitere technische Entwicklung in den Fremdstaaten einzuschalten. Es lag durchaus in der Natur der Sache, dass die Nedinsco während ihrer Aufbaujahre in enger wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Beziehung zur Muttergesellschaft stand.⁵⁹⁵ Nach Abschluss des Versailler Friedensvertrages besaß die Firma Carl Zeiss erhebliche Bestände an militäroptischen Geräten und Instrumenten, die es vor der ab 1919 einsetzenden Vernichtung zu sichern galt. Darum fanden mit Vertretern von Heer und Marine Beratungsgespräche statt mit dem Ergebnis, dass die noch auf den Lagern von Zeiss befindlichen Geräte und Instrumente auf schnellstem Wege ins Ausland zu schaffen seien, um sie dem Zugriff der Entente bzw. ihrer Vernichtung zu entziehen. Durch Rückerwerb der sich bereits bei der Truppe befindender militäroptischer Erzeugnisse konnte die schnellstmögliche Verlagerung der Artikel bewirkt werden.⁵⁹⁶

Neben die bereits bestehende enge kapitalmäßige Verflechtung zwischen der Carl Zeiss und der Nedinsco traten nun auch sehr enge wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen, da die Nedinsco in den ersten Jahren der eigenständigen Fertigung in

⁵⁹³ Finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen, BArchB, R 8135/4688, TZ 17

⁵⁹⁴ ebenda, TZ 18

⁵⁹⁵ ebenda, TZ 20

⁵⁹⁶ ebenda, TZ 23

hohem Maße auf die technische Unterstützung und das know-how für die Herstellung militäroptischer Geräte aus Jena angewiesen war.⁵⁹⁷ Die Produktion und der Absatz der Nedinsco nahmen bereits in den ersten beiden Jahren einen derartigen Umfang an, dass die seinerzeit ebenfalls zum Schutz vor der Vernichtung nach Schweden ausgelagerten Erzeugnisse zur weiteren Verwendung der Nedinsco übergeben wurden. Die Firma Carl Zeiss ihrerseits musste bereits in erheblichem Umfang Komponenten zum Bau optischer Erzeugnisse nach Holland liefern, um der Nachfrage und den günstigen Absatzmöglichkeiten gerecht zu werden.⁵⁹⁸

Die Buchführungs- und Abrechnungssysteme bei der Nedinsco wurden so eingerichtet, dass durch tägliche Kopien aktuelle Kontrollen und Abstimmungen über die Kassen- und Abrechnungsverhältnisse in den Niederlanden möglich waren.

Die seinerzeit aus Geheimhaltungsgründen unterbliebenen kapitalmäßigen Buchungen waren - abweichend von der Buchhaltung bei der deutschen Muttergesellschaft – jedoch bei der Nedinsco durchgeführt worden, so dass sie jetzt als Vorlage zur Nachbuchung auf den deutschen Konten dienen und dadurch die erforderliche kontenmäßige Übereinstimmung in den beiden Buchungskreisen hergestellt werden konnte. Es war allerdings nicht zu vermeiden, dass die Verrechnungskonten über Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen zwischen der Mutter- und Tochtergesellschaft nicht gleichlautend waren,⁵⁹⁹ und hier erst durch Nachbuchungen in beiden Buchungskreisen eine lückenlose Nachprüfung des gesamten Buchungstoffes ermöglicht wurde.

An der lebhaften technischen Entwicklung auf militäroptischem Gebiet außerhalb Deutschlands, die vor allem im U-Boot-Periskopbau und auf weiteren, für die Marine und die Luftwaffe wichtigen Gebieten einsetzte, konnte Deutschland wegen der Bestimmungen des Versailler Friedensvertrages und den darin auferlegten Beschränkungen in der Militärtechnik nicht partizipieren. Diese Position nahm stellvertretend die Nedinsco ein, die im Außenverhältnis als rein holländisches

⁵⁹⁷ Finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen, BArchB, R 8135/4688, TZ 35

⁵⁹⁸ ebenda, TZ 37

⁵⁹⁹ ebenda, TZ 48

Unternehmen auftrat und an Größe und Bedeutung ständig zunahm. Bereits ab 1926/27 unterhielt sie Kundenbeziehungen zu fast sämtlichen marineinteressierten Staaten. Diese Geschäftsentwicklung erforderte wegen des starken Abhängigkeitsverhältnisses gegenüber der Muttergesellschaft immer größere Vorsicht, was die Firma Carl Zeiss wiederum veranlasste, die Selbständigkeit der Nedinsco im Außenverhältnis weiter zu stärken. Als Zeichen dieser Bemühungen wurden bei der Nedinsco bereits fünf Jahre nach ihrer Gründung Erweiterungsbauten und Erweiterungen und Ausbauten des fabrikationstechnischen Maschinenparks in Angriff genommen, obwohl sie weiterhin Halbfabrikate und Komponenten nach ihrer Spezifikation in Jena bestellte. Aufgrund des technischen Ausbaus wäre die Nedinsco ab 1929/30 bereits in der Lage gewesen, ohne Hilfe aus Jena ihre Aufträge selbständig abzuwickeln.⁶⁰⁰ Im Innenverhältnis waren daher die Abstimmungs-Gespräche über Betriebsorganisation, Buchhaltung und Bilanzierung eher ein Erfahrungsaustausch als Arbeitsanweisungen.

Aufgrund der geänderten politischen Verhältnisse setzte ab dem Geschäftsjahr 1932/33 die laufende Buchung des gesamten Geschäftsverkehrs in Jena ein, da keine Veranlassung zur Geheimhaltung mehr bestand und demzufolge sämtliche Geschäftsvorfälle in den Buchungskreisen von Mutter- und Tochtergesellschaften zeitgleich und wahrheitsgetreu abgebildet werden konnten.⁶⁰¹

Durch die Errichtung der Nedinsco hatte die Firma Carl Zeiss ihr strategisches Ziel erreicht, bei den Entwicklungen auf militäroptischem Gebiet den internationalen Anschluss zur Erhaltung der deutschen Wettbewerbsfähigkeit zu ermöglichen. Das galt besonders für die Entwicklung ziel-optischer Vorrichtungen für die Luftwaffe und Marine zur Verbesserung von deren Kampfkraft. Der aktuelle Leistungsstand der Luftwaffe wäre wahrscheinlich nicht so schnell erreicht worden, wenn sich nicht die Nedinsco in die technischen Weiterentwicklungen von Fremdstaaten auf dem Gebiet der Militäroptik eingeschaltet hätte. Das gleiche galt für die optischen Instrumente und Vorrichtungen bei der Marine und der Artillerie.⁶⁰²

⁶⁰⁰ Finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen, BArchB, R 8135/4688, TZ 51

⁶⁰¹ ebenda, TZ 56

⁶⁰² ebenda, TZ 57

Die zur Zeit des Abschlusses des Versailler Friedensvertrages ins Ausland versandten Werte waren bei der Firma Carl Zeiss zwar nicht mengen- und wertmäßig gebucht, aber für spätere Zeiten jederzeit nachprüfbar aufgezeichnet worden. Die Nedinsco hatte sämtliche Warenlieferungen bei ihrem Eingang in voller Höhe zutreffend gebucht und den Gegenwert der Firma Carl Zeiss – nach vorheriger Gutschrift – durch die spätere Hergabe von Nedinsco-Aktien und Überweisungen bezahlt.⁶⁰³

Sämtliche, von der Firma Carl Zeiss der Nedinsco bei ihrer Gründung bzw. bei späteren Kapitalerhöhungen teils unmittelbar, teils mittelbar durch Treuhänder bzw. unter Decknamen mit Hilfe von Barüberweisungen und Warenverrechnungen zur Verfügung gestellten Beträge waren der Jenaer Muttergesellschaft von der Nedinsco und der Nederland auf Kontokorrentkonten oder auf bei diesen Gesellschaften geführten Treuhandkonten zu Gunsten Carl Zeiss, Jena, gutgeschrieben worden. Die bei der Nedinsco und der Nederland veranlassten Buchungen waren ordnungsmäßig.

Sämtliche Vorgänge zwischen der Muttergesellschaft Carl Zeiss, Jena, und ihren holländischen Tochtergesellschaften waren hinsichtlich der Verwendung der Gelder und Waren lückenlos nachprüfbar. Ebenso waren alle der Firma Carl Zeiss zustehenden Forderungen, Erlöse und Erträge in voller Höhe auf dem nämlichen oder dem Treuhand-Konto eingegangen. Diese Feststellungen ließen daher keinen Raum für irgendwelche vermutete Vermögensverschiebungen, Steuerhinterziehungen oder persönliche Bereicherungen.⁶⁰⁴

Die DRT kam daher zu folgendem abschließenden Ergebnis: „Wenn auch aus den geschilderten besonderen Verhältnissen heraus in Jena die Vorgänge unklar und getarnt gehalten wurden – auch dem Finanzamt gegenüber – so ergaben unsere Feststellungen, dass die Firma Zeiss Vermögensverschiebungen ins Ausland zum Zweck einer Steuerhinterziehung nicht beabsichtigt hat. Weiter haben wir festgestellt, dass trotz Tarnung und divergierender Buchungen zwischen Jena und Venlo im Endergebnis alles das, was der Firma Zeiss zustand, bei den holländischen Gesellschaften tatsächlich erfasst und der Firma Carl Zeiss gutgeschrieben bzw. überwiesen wurde.

⁶⁰³ Finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen, BArchB, R 8135/4688, TZ 60

⁶⁰⁴ ebenda, TZ 61

Neben unserer Feststellung, dass Verschiebungen ins Ausland nicht erfolgt sind, gewannen wir die Überzeugung, dass in keinem Falle Herren der Firma Zeiss oder ihnen nahestehende Personen sich in irgendeiner Form bereichert haben.

Soweit in Holland den Jenaer Herren nahestehende Personen für die holländische Gesellschaft herangezogen worden sind, waren rein sachliche Gründe ausschlaggebend.⁶⁰⁵

Zum Schluss bleibt noch darauf hinzuweisen, dass die Geschäftsführung der Firma Carl Zeiss durch ihre Anzeige zum Volksverratsgesetz, wie wir aufgrund einer besonderen Prüfung ermitteln konnten, in der Tat die wahre Gestaltung der Beziehungen zu den holländischen Gesellschaften und die tatsächliche Höhe der in Holland befindlichen Vermögenswerte angegeben hat.⁶⁰⁶

Anhang zum Gutachten DRT 7871/1936 – BArchB, R 8135/4953

Die drei in Holland belegenen Beteiligungsgesellschaften der Firma Carl Zeiss, Jena, wurden im Auftrag der Muttergesellschaft durch Treuhänder gegründet und danach durch Mitarbeiter der Firma Carl Zeiss, Jena, geführt.

Die Gesellschaften dienten vor allem der Sicherung von Warenbeständen vor dem Zugriff der Kommission für den Versailler Friedensvertrag. Außerdem betrieben die Gesellschaften die Weiterentwicklung hochwertiger Erzeugnisse, so z.B. den von der Firma Anschütz, Kiel, entwickelten Kreiselkompass durch die Giro. Die notwendigen Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital und der sonstige Zahlungsverkehr der Gesellschaft wurden durch anonymisierte Zahlungen über Auslandskonten bzw. über die jeweiligen Verrechnungskonten abgewickelt. Ebenso gelangten Zahlungen der Beteiligungsgesellschaften für Ausschüttungen und Dividenden bzw. die Erstattung von Forschungs- und Entwicklungskosten durch verschleierte Überweisungen an den Empfänger Carl Zeiss, Jena.

Allerdings unterblieben die zugehörigen Buchungen aus Geheimhaltungsgründen auf den Konten der Muttergesellschaft, so dass bis 1933/34 die Verrechnungskonten zwischen

⁶⁰⁵ Finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen, BArchB, R 8135/4688, TZ 63

⁶⁰⁶ ebenda, TZ 64

Jena und den Niederlanden nicht übereinstimmten. Richtig und vollständig waren nur die Buchungen und Konten bei den holländischen Gesellschaften.

Im Zusammenhang mit einer steuerlichen Außenprüfung in Jena wurden aufgrund dieser unvollständigen Buchungspraxis eine Vielzahl von Beanstandungen erhoben und insbesondere die Frage nach dem Sitz der Beteiligungsgesellschaften und damit nach der unbeschränkten Steuerpflicht aufgeworfen, wenn alle Gesellschaften steuerlich als Inlandsgesellschaften anzusehen waren. Diese Fragen wurden von der DRT unter Beiziehung der Buchführungen für die holländischen Gesellschaften und die Firma Anschütz GmbH beantwortet. Der der DRT erteilte Auftrag beinhaltete nicht die Prüfung der Jahresabschlüsse seit 1923, sondern eine Stellungnahme zu den von der Finanzverwaltung aufgeworfenen Fragen. Trotzdem ergab sich aus der praktizierten Handhabung die Frage, ob eine nicht mehr vollständige und damit nicht mehr ordnungsgemäße Buchführung im eigenwirtschaftlichen Geheimhaltungsinteresse hingenommen werden muss, wenn die detaillierten Fragen der Finanzverwaltung hierzu nicht mehr aus der originären, sondern nur noch durch Zuhilfenahme der korrespondierenden Buchführung beantwortet und rekonstruiert werden können, falls das sicherlich gegebene Geheimhaltungsinteresse das höhere, schützenswerte Rechtsgut darstellt.

Das Gutachten über finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen der Firma Carl Zeiss, Jena, mit dessen Erstellung die DRT wiederum durch die Mitwirkung des Beauftragten des Führers und Reichskanzlers Wilhelm Keppler beauftragt war, führte zu einer vollständigen Niederschlagung aller Vorwürfe wegen Vermögensverschiebung – auch aufgrund des sogenannten Volksverratsgesetzes - und zu einer umfassenden Rehabilitierung der Geschäftsleitung. Die Geschäftsleitung und die leitenden Mitarbeiter der Fachabteilungen müssen ausgezeichnet gearbeitet haben, damit bei einem so großen Kreis involvierter Mitarbeiter die vollständige Geheimhaltung der geschäftlichen Beziehungen über einen derartig langen Zeitraum sichergestellt werden konnte. Gefährdet waren nicht nur die vor dem Zugriff der Siegermächte ins Ausland verbrachten, militärisch nutzbaren Erzeugnisse sondern vor allem die Mitwirkung der Unternehmensbereiche Forschung und Entwicklung bei der weiteren, auch internationalen Produktentwicklung und das bei den Mitarbeitern angesammelte Know-

how. Obwohl sich das Gutachten dazu nicht äußerte, war der Anfangsverdacht über ein mögliches Fehlverhalten des Unternehmens durch anonyme Anzeige, d.h. durch Denunziation zustande gekommen. Die Reaktion der Finanzverwaltung war wenig überraschend: Ohne Zugriff auf die Steuerakte zu haben ist jedoch anzunehmen, dass aus rein konfiskatorischer Sicht die Firmensitze der holländischen Tochterunternehmen ins Inland verlegt wurden, um auf diesem Wege zunächst einmal die unbeschränkte Steuerpflicht dieser Gesellschaften mit einem entsprechend höheren Steueraufkommen zu begründen.

Das gegen diese Entscheidung von der Betroffenen eingelegte Rechtsmittel war jedoch erst noch durch einen Beweis zu erhärten, den die Firma Carl Zeiss durch Offenlegung der tatsächlichen Rechtslage mit Hilfe des DRT-Gutachtens erreichen und dadurch alle Vorwürfe in Übereinstimmung mit dem RFM und Vertretern der Finanzämter Rudolstadt und Jena ausräumen konnte.

3. Betriebswirtschaftlich-organisatorische und Bewertungsgutachten im Zusammenhang mit Arisierungen

(a) Allgemeine Bemerkungen zu den nationalsozialistischen Arisierungen

Aneignungen jüdischen Vermögens setzten schon direkt nach der Machtergreifung 1933 ein, vollzogen sich hinsichtlich der Schärfe ihres Zugriffs aber nicht als kontinuierlicher Prozess, sondern einerseits regional unterschiedlich⁶⁰⁷ und andererseits zeitlich in Abhängigkeit von bestimmten politischen Ereignissen. Bereits der reichsweite Boykott jüdischer Geschäfte am 1. April 1933 führte bei den schon durch die Weltwirtschaftskrise angeschlagenen jüdischen Unternehmen zu so gravierenden Verlusten, dass sie bereits kurze Zeit später in Panik verkauft oder liquidiert werden mussten.⁶⁰⁸ Allerdings konnten die Verträge, die dem Verkauf jüdischer Firmen an Arier zugrunde lagen, zu dieser Zeit noch nach den herkömmlichen Rechtsvorschriften abgewickelt werden, da es noch keine

⁶⁰⁷ Auf die Bedeutung regionaler Unterschiede der Arisierung hat Frank Bajohr mit der Untersuchung der Judenpolitik in komparativer Perspektive für Hamburg und München hingewiesen, „Arisierung“ in Hamburg, S. 121 - 127

⁶⁰⁸ Frank Bajohr, „Arisierung“ in Hamburg, S. 35; Helmut Genschel, Die Verdrängung der Juden aus der Wirtschaft im Dritten Reich, S. 49-59;

speziellen Bestimmungen im Hinblick auf die Rassenzugehörigkeit der Vertragschließenden gab. Die Vertragsverhandlungen, Übernahmepreise oder Preise waren grundsätzlich Sache der Vertragspartner, wenn auch gelegentlich von Seiten der Käufer Druck auf die jüdischen Verkäufer ausgeübt wurde.⁶⁰⁹

Ab 1936 gingen die Gauämter der NSDAP dazu über, Arisierungsverträge sowohl auf die Vereinbarung überhöhter Zahlungen an den jüdischen Vertragspartner oder auffallend günstige Bedingungen für den deutschen Vertragspartner zu prüfen, denn die Vereinbarung besonders günstiger Bedingungen für den Erwerber ließen außervertragliche Nebenabreden oder eine Tarnung des Vermögens zugunsten des jüdischen Vertragspartners erwarten. Auf dem Gebiet der sogenannten Arisierung bzw. Entjudung der Wirtschaft verfügten die Gaubehörden bald über einen dominierenden Einfluss, der ihnen bei sonstigen wirtschaftlichen Belangen nicht zugestanden wurde. 1936 versuchten die Gauwirtschaftsapparate der NSDAP, sich reichsweit als Überprüfungs- und Genehmigungsinstanz zu etablieren. Das Signal zu reichsweit organisierten Arisierungen bildete eine interne Verfügung des RWM von Ende 1937, die jüdische Gewerbebetriebe definierte. Gleichzeitig wurden nicht nur die Rohstoffkontingente für diese Unternehmen reduziert, sondern sie wurden auch von öffentlichen Aufträgen ausgeschlossen.

Ende 1937 hatte sich Hermann Göring gegen Hjalmar Schacht als neuer Wirtschaftsminister und Beauftragter für den Vierjahresplan durchgesetzt. Zu den vielen Verordnungen und Erlassen, die von ihm und Innenminister Walther Funk zur systematischen und planmäßigen Arisierung, Enteignung und Ausplünderung der Juden initiiert wurden, zählt als wohl wichtigste Vorschrift die „Verordnung über die Anmeldung jüdischen Vermögens vom 26. April 1938“. Durch diese Verordnung – von zeitgenössischen Kommentatoren bezeichnenderweise als „erste eigentliche Arisierungsverordnung“ eingestuft – wurde nicht nur eine Meldepflicht für jüdische Vermögens- und Wertgegenstände bestimmt, sondern gleichzeitig auch die freie Verfügungsgewalt der Juden über ihr privates und gewerbliches Vermögen eingeschränkt. Um die steuer- und devisenrechtliche Überwachung sicherzustellen, erforderte jede Transaktion der registrierten Besitztümer jetzt zwingend eine

⁶⁰⁹ Petra Bräutigam, *Mittelständische Unternehmer im Nationalsozialismus*, S. 297; Ingo Köhler, *Die „Arisierung“ der Privatbanken*, S. 193 f.

Verfügungsgenehmigung der Oberfinanzbehörden. Eine Definition, wann ein Unternehmen als jüdisch einzustufen war, wurde durch die Dritte Verordnung zum Reichsbürgergesetz von 14. Juni 1938 und deren Generalklausel über den sogenannten beherrschenden Einfluss nachgeschoben.

Nur kurze Zeit nach Bekanntmachung der Verordnung zur Ausschaltung der Juden wurde am 3. Dezember 1938 die Verordnung über den Einsatz des jüdischen Vermögens wirksam. Damit wurde Juden deutscher Staatsangehörigkeit der Verkauf oder die Liquidation ihres Vermögens vorgeschrieben.

Die nachfolgenden Fallbeispiele wurden so gewählt, dass jeweils ein DRT-Gutachten den verschiedenen Arisierung-Epochen zugeordnet werden kann.

Die DRT war in Maßnahmen zur Arisierung jüdischen Vermögens bzw. zur Klärung der Kapitalverhältnisse bei Unternehmen mit jüdischer Beteiligung und als Obergutachterin in Rechtsstreitigkeiten in der Weise eingebunden, dass sie betriebswirtschaftliche Gutachten über die jeweils in Frage stehenden Probleme anfertigte. Direkt in Vollstreckungsmaßnahmen der aufgrund der Gesetzeslage geschaffenen Rechtsverhältnisse zur Vermögensentziehung bzw. in die Auseinandersetzung der Kontrahenten hat die DRT zwar nach Lage der Berichte und Gutachten nicht eingegriffen, jedoch - unter einseitiger Parteinahme zu Gunsten der erwerbenden Bankinstitute - bei der Klärung offener Rechtsfragen für bestehende Rechtsverhältnisse und Leistungsstörungen durch ungerechtfertigte Bewertungen mitgewirkt.⁶¹⁰ Die DRT unterschied sich daher im Ergebnis mit ihren die jüdischen Verkäufer benachteiligenden, vermögensverkürzenden Aktivitäten nur wenig von der Arbeitsweise der Reichsfinanzverwaltung,⁶¹¹ die sich durch Festsetzung spezifischer Steuern und Abgaben an der planmäßigen Ausplünderung der betroffenen Juden mitwirkte.

⁶¹⁰ Ingo Köhler, Die „Arisierung“ der Privatbanken, S. 222 f.

⁶¹¹ Martin Friedenberger, Die Rolle der Finanzverwaltung bei der Vertreibung, Verfolgung und Vernichtung der deutschen Juden, in: ders., Klaus-Dieter Gössel, Eberhard Schönknecht, (Hrsg.), Die Reichsfinanzverwaltung im Nationalsozialismus, Bremen 2002, S. 10 ff.; Susanne Meinel, Die gesetzlich geregelte Ausplünderung, in: dies./Jutta Zwilling, Legalisierter Raub, Frankfurt am Main 2004; S. 27 – 48

In seiner Untersuchung über die Arisierung der Privatbanken bemerkt Ingo Köhler zur Tätigkeit der DRT im Zusammenhang mit der Arisierung der Bankhäuser Arnhold/Bleichröder durch die Dresdner Bank/Bankhaus Hardy 1938 unter maßgeblicher Mitwirkung der DRT: „Auch wenn den Revisoren der Treuhand (der DRT, Anm. d. Verf.) pauschal keine antisemitischen Intentionen bei der Bewertung des Privatbankbesitzes unterstellt werden können, so bleibt doch zu konstatieren, dass die veränderten politischen Rahmenbedingungen ihre Sichtweise zunehmend einseitig beeinflussten. Erst drei Monate nach Abschluss des „Arisierungsvertrages“ übergab die Treuhandgesellschaft den beiden Parteien ihren abschließenden Prüfbericht. Dabei konfrontierte sie die Verkäufer offen mit dem Umstand, dass sie im Vergleich zu ihrem Erstgutachten nicht mehr ausschließlich kaufmännische Kriterien zur Bewertung der Kreditengagements heranzog. So seien die Bonität der Gläubiger und ihre Sicherheiten unter den gegebenen Umständen „nicht allein, ja oftmals nicht einmal in erster Linie“ als entscheidend einzustufen. Vielmehr dürfe nicht unbeachtet bleiben, dass „Engagements nicht selten aus (...) politischen Gründen“ als abschreibungsbedürftig eingestuft werden müssten. Mit diesem Hinweis in der einleitenden Darstellung der Bewertungsgrundsätze ihres Prüfberichtes begründeten die Revisoren der DRT, dass sie für die jüdischen Kreditschuldner unter Einberechnung eines „politischen Risikofaktors“ pauschal von einem erhöhten Rückstellungsbedarf ausgingen. Für die Altinhaber war dieses Vorgehen verständlicherweise nicht nachvollziehbar, da sie aus ihrer Sicht zu einer „doppelten“ Diskriminierung der Bank und ihrer Kunden (wegen zuvor bereits ausreichend gebildeter Globalrückstellungen, Anm. d. Verf.) führte.“⁶¹²

Weiterhin ist fraglich, ob die im Bestand R 8135 des BArchB aufbewahrten Gutachten einen vollständigen, systematischen Überblick über die Tätigkeit der DRT in diesem Zusammenhang geben können, da diese Berichte nur rein stochastisch bei der Durchsicht der Bestandskartei ausfindig gemacht werden konnten.

⁶¹² Ingo Köhler, Die „Arisierung“ der Privatbanken, S. 239, FN 143

(b) Gutachten über die Kapitalbeziehungen zweier Unternehmen

Die Büro-Organisations-Gesellschaft W & B oHG (BOG), Magdeburg, beauftragte die DRT, im Einvernehmen mit dem Gauwirtschaftsberater der NSDAP für den Gau Magdeburg-Anhalt die geschäftlichen Beziehungen der BOG zu der jüdischen Firma E. Loewenthal & Co., Magdeburg, zu überprüfen und im Rahmen dieser Prüfungen folgende Fragen zu klären:

1. Welche kapitalmäßigen Beziehungen bestanden zu der Firma E. Loewenthal & Co., Magdeburg? Bestanden sie fort bzw. seit wann nicht mehr?
2. Welche geschäftlichen Beziehungen bestanden zu der genannten Firma? Bestanden sie immer noch bzw. seit wann nicht mehr? – Waren Insbesondere die Versorgungszusagen oder sonstige Vergünstigungen der BOG gegenüber der Firma Loewenthal & Co. offenzulegen.
3. Bestanden Beziehungen und Provisionsverpflichtungen der zu 2. genannten Art gegenüber anderen jüdischen Firmen?⁶¹³

In ihrem Gutachten stellte die DRT fest, dass das Kapital der 1933 ursprünglich als GmbH gegründeten BOG ausschließlich in Händen der Gesellschafter Heck und Benecke lag. Soweit das Kapital eingezahlt war, stammten diese Mittel bei der Gesellschafterin Benecke aus deren eigenem Vermögen bzw. bei dem Gesellschafter Heck aus einem Darlehen der Astrawerke AG.

1935 fand ein Gesellschafterwechsel statt: Der Gesellschafter Heck schied aus der Gesellschaft aus und der neue Gesellschafter Westphal trat in die Gesellschaft ein. Aus thesaurierten Gewinnen wurden weitere Einzahlungen auf das Stammkapital geleistet und die GmbH im März 1937 in eine oHG umgewandelt. Benecke und Westphal blieben deren alleinige Gesellschafter. Kapitalmäßige Beziehungen zu anderen Gesellschaften bestanden nur als Lieferantenkredite in Verbindung mit der Geschäftsübernahme und waren Ende 1934 beendet. Andere, weitere kapitalmäßige Verpflichtungen waren aus den Büchern nicht abzuleiten.⁶¹⁴

⁶¹³ Bericht über Kapitalbeziehungen, BArchB, R 8135/435, TZ 1

⁶¹⁴ ebenda, TZ 8

Nach Mitteilung der BOG-Gesellschafterin Benecke zeigte die jüdische Firma E. Loewenthal & Co, Magdeburg, deren Prokuristin die Gesellschafterin Benecke in Personalunion war, im Laufe des Jahres 1933 „...eine sich verschärfende ungünstige geschäftliche Entwicklung“. Hinter dieser beschönigenden und sachverhalts-entstellend gewählten Formulierung der DRT sind in ihrer Gesamtheit die Auswirkungen der Ausschreitungen gegenüber jüdischen Unternehmen und vor allem ihren Eigentümern als Folge der Reichsboykott-Aktion zum 1. April 1933 zu sehen.

In der DRT-eigenen, den ns-Sprachduktus adaptierenden Formulierung gründete die Benecke zusammen mit dem BOG-Gesellschafter Heck „...zur Rettung ihres Arbeitsplatzes“ die BOG. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Benecke, wie eine Vielzahl anderer Erwerber auch, die günstige Gelegenheit nutze, um ohne Abgeltung eines Firmenwertes das Unternehmen zu einem Bruchteil seines wirklichen Wertes an sich zu bringen. Im Ergebnis handelte es sich um eine Firmengründung zur Übernahme der unter panikartigen Umständen veräußerten, ehemals jüdischen Firma Loewenthal. Nach Ausscheiden ihres Mitgesellschafters Heck trat der Gesellschafter Westphal neu in die BOG ein und wurde zu deren Prokuristen bestellt. Damit waren alle Vorkehrungen zur Weiterführung der ehemals jüdischen Firma Loewenthal als nunmehr arisches Unternehmen getroffen. Die BOG übernahm den werbenden Geschäftsbetrieb der Firma E. Loewenthal & Co. durch Vertrag vom 25. August 1933 von dem vormaligen Alleininhaber Merzbach zu folgenden Konditionen:⁶¹⁵

- Übernahme der Vorräte gemäß Inventur zum 31. Dezember 1933 ohne Berücksichtigung der Bewegungen zwischen dem 01. September und 31. Dezember 1933 zum Rechnungswert,
- Übernahme des Inventars zu Tagespreisen,
- Eintritt in alle Verträge (auch Mietverträge),
- Abstand von RM 10.000,-, zahlbar in 12 Monatsraten ab dem 30. September 1933,
- Konkurrenzverbot für den Veräußerer bis zum 31. August 1934

Diese Vereinbarungen konnten noch ohne die Mitwirkung fremder Dritter, insbesondere ohne Einschaltung des Gauwirtschaftsapparates, getroffen werden.⁶¹⁶

⁶¹⁵ Bericht über Kapitalbeziehungen, BArchB, R 8135/435, TZ 9

⁶¹⁶ Gerhard Kratzsch, Der Gauwirtschaftsapparat der NSDAP, S. 146 f.

Das Mietverhältnis wurde bis zum 31. Dezember 1935 in den alten Räumen aufrecht erhalten, danach erfolgte ein Umzug innerhalb Magdeburgs in neue Geschäftsräume. Der Restkaufpreis wurde auf einem Verrechnungskonto gestundet, Zahlungen erfolgten durch Provisionsverrechnungen. Am 16. April 1935 war das Verrechnungskonto ausgeglichen und seit diesem Zeitpunkt fanden keine Kontobewegungen mehr statt. Ob innerhalb der sonstigen Liefer- und Leistungsbeziehungen solche zu jüdischen Firmen bestanden, wurde von der DRT nicht weiter überprüft. Sie waren nach deren Kenntnis von beiden Seiten als erledigt anzusehen.⁶¹⁷

Nach ihren Prüfungen bestätigte die DRT, dass sich kapitalmäßige Beziehungen zu der Firma E. Loewenthal seinerzeit nur aus dem Übernahmevertrag ergeben hatten und durch die Tilgung der Restkaufpreisschuld Ende 1934 abgedeckt bzw. erloschen waren. Auch sonstige geschäftliche Beziehungen mit dem Veräußerer ergaben sich nur aus der Abwicklung des Übernahmevertrages. Die DRT legte ihr Gutachten unter dem Datum vom 23. August 1938 vor.

Anzumerken bleibt zu diesem Vorgang, dass es sich um einen unter den gegebenen Umständen typischen Gesellschafterwechsel handelte, der in die Anfangsphase der Arisierung fällt und der es den arischen Neu-Gesellschaftern erlaubte, unter für sie günstigen Bedingungen – nämlich ohne finanzielle Abgeltung eines Firmenwertes - ein eingeführtes Unternehmen zu erwerben. Dieser Gesellschafterwechsel fand ohne Inanspruchnahme von Bankmitteln oder eines anderen Finanzinvestors statt, da die Größenordnung des Abwicklungswertes für die neuen Gesellschafter aus eigenen Mitteln darstellbar war. Die Frage, ob der Anstellungsvertrag der Benecke bei der Firma Löwenthal die Position einer Gesellschafterin in einem Konkurrenzunternehmen zuließ, war nicht Gegenstand der DRT-Prüfungen.

Die Frage, warum sich nach einer Zeit von vier Jahren neue Gesellschafter das Nicht-Vorhandensein von Gesellschaftsverhältnissen mit einer rassistisch und wirtschaftlich bereits stark benachteiligten und drangsalierten Bevölkerungsgruppe in ihrem Unternehmen attestieren lassen wollten und warum sie hierzu den Nachweis durch ein aufwendiges WP-Gutachten wählten, wird durch den Wunsch, als rein-arisches

⁶¹⁷ Bericht über Kapitalbeziehungen, BArchB, R 8135/435, TZ 16/17

Unternehmen anerkannt zu werden, verständlich. Nur auf diesem Wege war für die Zukunft die Inanspruchnahme von Warenkontingenten zur Fortführung des Geschäftsbetriebes ohne Beeinträchtigungen durch die Aufsichtsbehörden und die Ausführung öffentlicher Aufträge möglich.⁶¹⁸

(c) Sonderprüfung wegen eventueller jüdischer Beteiligung⁶¹⁹

Aus dem Gutachten selber geht der Auftraggeber und die genaue Bezeichnung des Auftrages nicht hervor, jedoch ist aus dem Folgenden zu entnehmen, dass durch die DRT die mögliche Einflussnahme auf den Geschäftsverlauf durch den jüdischen Vorbesitzer untersucht werden sollte.⁶²⁰ Sämtliche notwendigen Unterlagen wie Handelsregisterauszüge und die zugehörige Korrespondenz, die Bücher und Konten, die Übernahmeverträge sowie die Übernahmebilanz hatten der Gutachterin vorgelegen.

Danach sollte durch ein Gutachten bestätigt werden, dass die jüdischen Altgesellschafter, die Kaufhaus Gebr. Barrasch KG, Magdeburg, an der übernehmenden Neugesellschaft, der W. Lemke GmbH, Magdeburg, weder beteiligt noch in sonstiger Weise in der Lage waren, auf die Geschäftsführung und den Geschäftsverlauf Einfluss auszuüben.

Das Geschäftskapital der KG lag bis zum Übergang der Gesellschaft ausschließlich in jüdischem Besitz. Durch Vorvertrag vom 9. April 1936 und schriftliche Vertragsannahme vom 2. Juli 1936 war der gesamte werbende Geschäftsbetrieb von der KG auf die GmbH übergegangen. Das Geschäftsgrundstück, auf dem die KG ihr Geschäft betrieb, stand im Besitz eines Magdeburger NSDAP-Mitgliedes. Verkauft wurden das gesamte Warenlager, das Inventar ohne Fahrzeuge und das gesamte Material. Sonstige Aktiva und Passiva blieben unberücksichtigt, jedoch sollten die noch offen stehenden Debitoren von der Neu-Gesellschaft eingezogen und an den Verkäufer abgeführt werden.

Nach einer Inventur wurde durch retrograde Bewertung mit einem Abschlag von 45% und einer Sonderabschreibung von RM 5.000,- wegen modischen Risikos ein Warenwert

⁶¹⁸ Frank Bajohr, „Arisierung“ in Hamburg, S. 97 – 103

⁶¹⁹ Sonderprüfung wegen eventuell jüdischer Beteiligung, BArchB, R 8135/18

⁶²⁰ ebenda, TZ 1/2

von RM 724.741,80 ermittelt, dem RM 175.000,- für das übernommene Inventar und RM 60.000,- als Abstand für getätigte Umbauten zuzurechnen waren. Insgesamt ergab sich danach eine Kaufpreisforderung von RM 959.741,80, auf die eine Anzahlung von RM 400.000,- und restliche Tilgungen in Halbjahresraten zuzüglich 5% Zinsen auf die jeweilige Restschuld zu leisten waren. Insoweit entsprachen die Übernahmebedingungen laut DRT durchaus den für solche Geschäfte üblichen Konditionen.

Als ungewöhnlich bezeichnete die begutachtende DRT jedoch die getroffene Wertsicherungsvereinbarung, nach der bei wesentlichen Veränderungen der Kaufkraft der Deutschen Reichsmark die Zahlung der noch ausstehenden Kaufpreistraten und der Zinsen durch eine den veränderten Umständen entsprechende, anderweitig zu bemessende Höhe der Zahlung mit Hilfe eines Schiedsgerichtes verlangt werden könne. Hierzu bemerkte die DRT, dass „...derartige Vereinbarungen nach den heutigen Erfahrungen in Gleichschaltungsverträgen nicht üblich sind“.⁶²¹

Der Erwerber hatte in alle bestehenden Verträge, auch die bestehenden Anstellungsverträge für das vorhandene Personal, einzutreten. Auch die Geschäftsanteile an einer Einkaufs-GmbH waren an den Erwerber abzutreten.

Hierzu bemerkte die DRT, „...dass nach den heutigen Erfahrungen bei Gleichschaltungsverträgen der Verkäufer bereits die Kündigung gegenüber dem nicht-arischen Personal auszusprechen und die eventuell zu zahlenden Abfindungen ganz oder wenigstens zum größten Teil zu übernehmen hat.“⁶²²

Auf den Kaufpreis wurden nachweislich per 3. Juli RM 30.000,- und per 10. Juli 1936 RM 370.000,- geleistet, die mit RM 125.000,- aus der Kapitaleinzahlung der beiden Gesellschafter und mit RM 275.000,- aus einem Bankkredit stammten. Am 6. Juli 1936 wurde der Eintritt in den bestehenden Gebäudemietvertrag erklärt. Die Eröffnungsbilanz stellte ein beeidigter Buchprüfer auf. Die Alt-KG ging nach Abwicklung der Übergabe in Liquidation.⁶²³

⁶²¹ Sonderprüfung wegen eventuell jüdischer Beteiligung, BArchB, R 8135/18, TZ 8

⁶²² ebenda, TZ 9

⁶²³ ebenda, TZ 14

Die Gesellschafterversammlung vom 2. Oktober 1936 beschloss die Auflösung der Neu-GmbH und die Veräußerung des gesamten Handelsgeschäfts mit allen Aktiven und Passiven an den Gesellschafter Lemke. Die Beschlüsse wurden am 28. Februar 1937 ins Handelsregister eingetragen, so dass ab diesem Zeitpunkt der ehemalige Gesellschafter Lemke auch die persönliche Haftung für das gesamte Handelsgeschäft übernahm. Der aufgenommene Bankkredit war zum 31. Dezember 1936 vollständig getilgt, so dass die noch vorhandene Restkaufpreisschuld den einzig noch verbliebenen Passivposten darstellte, für den halbjährlich RM 46.000,- Tilgung und 5% Zinsen zu zahlen waren. Der Alt-KG stand aus ihrer Gläubigerstellung kein weiterer vertraglicher Anspruch zu. Dazu vermerkte das DRT-Gutachten:

„Die Aufnahme einer Verzugsklausel, nach welcher dem jüdischen Gläubiger das Recht zur kurzfristigen Kündigung seiner gesamten Restforderung zusteht, erscheint uns in einem Gleichschaltungsvertrag grundsätzlich bedenklich, da sie die Gleichschaltung unter Umständen, z.B. bei Zahlungsschwierigkeiten, illusorisch macht. Im vorliegenden Fall ist allerdings zu berücksichtigen, dass Herr Lemke nach den von uns eingesehenen Bankbestätigungen – außerhalb der W. Lemke GmbH – über freie Bankguthaben von RM 250.000,- und Wertpapiere im Zeitwert von RM 350.000,- verfügt, denen nach den uns gegebenen Versicherungen keine Schulden gegenüberstehen; mit diesen Mitteln könnte die Restkaufschuld gegenüber dem jüdischen Vorbesitzer des Kaufhauses voll abgedeckt werden, was aber nicht beabsichtigt ist, um bis auf weiteres im Rahmen der vertraglichen Abmachungen den jüdischen Kapitalrest in der wirtschaftlichen Haftung zu belassen und damit auch die deutsche Volkswirtschaft zu erhalten. Außerdem erscheint, sofern keine empfindlichen Rückschläge in der Geschäftsentwicklung des Kaufhauses eintreten und der derzeitige Geschäftsumfang beibehalten werden kann, die vorläufig noch weitgehende Finanzierung durch den jüdischen Vorbesitzer seitens der W. Lemke GmbH vertragsmäßig abwickelbar.“⁶²⁴

Am 9. Juli 1936 wurde das gesamte jüdische Personal unter Wahrung seiner gesetzlichen Ansprüche entlassen. Die durch das Gericht festgesetzten Abfindungen zahlte die Gesellschaft im November 1936 weitgehend aus; die restlichen Mitarbeiter gehörten der

⁶²⁴ Sonderprüfung wegen eventuell jüdischer Beteiligung, BArchB, R 8135/18, TZ 18

DAF an. Die Einkaufs-GmbH, an der vier jüdische Gesellschaften mit jeweils 25% beteiligt waren, wurde liquidiert und die Neu-GmbH schloss sich der Einkaufszentrale der Rudolph Karstadt AG, Berlin, an. Ob daneben noch andere jüdische Bezugsquellen genutzt wurden, war nicht Gegenstand der DRT-Prüfung und Begutachtung.

Dieser „Arisierungsfall“ fällt in die Zeit nach dem Nürnberger Reichsparteitag und der Verkündung der sogenannten „Nürnberger Gesetze“, als der Gauwirtschaftsapparat der NSDAP begann, sich in die Vertragsgestaltung bei Arisierungen einzumischen. Außerdem wurde jetzt darauf geachtet, dass dem Veräußerer kein Gegenwert für einen eventuellen Firmenwert vergütet wurde. Aufgrund ihrer Prüfungen hatte die DRT den Eindruck gewonnen, dass die jüdischen Vorbesitzer am Gewinn oder Umsatz des arisierten Unternehmens nicht beteiligt waren und auch keinen Einfluss auf dessen Geschäftsführung hatten.

Es handelte sich bei dem von der DRT zu begutachtenden Fall um nur scheinbar korrekte Vereinbarungen zwischen Käufer und Verkäufer, denn unter den gegebenen Umständen war die Vereinbarung einer verzinslichen Restkaufpreisschuld lediglich im Interesse des Käufers getroffen worden. Der Verkäufer, der mit dem Unternehmen sein gesamtes Vermögen veräußerte, wollte keine langfristig fällige, wenn auch verzinsliche Forderung erwerben, sondern unter Mitnahme des ihm noch verbleibenden Teils seines Vermögens so schnell wie möglich Deutschland verlassen. Nur weil für ihn wahrscheinlich keine Entscheidungsalternative gegeben war, stimmte er der höchst riskanten Vereinbarung der Tilgungsmodalität in Halbjahresraten zu, obwohl der Käufer aus eigenem Vermögen die Restkaufpreisschuld hätte vollständig begleichen können. Der Käufer ging wahrscheinlich von der Überlegung aus, dass der Verkäufer unter den gegebenen Umständen die sich noch fünf Jahre hinziehende Tilgung des Restkaufpreises nicht würde abwarten können, sondern schnellstmöglich emigrieren wollte, um sich der Gefahr zu entziehen, was für den Käufer erhebliche Einsparungen bedeutete.

Es ist bezeichnend, dass die DRT auf diesen Aspekt des Veräußerungsgeschäftes mit keiner Zeile einging, sondern ihre Aufmerksamkeit der Üblichkeit einer wahrscheinlich wertlosen Wertsicherungsvereinbarung zuwandte.

(d) Gutachten über die Angemessenheit des Kaufpreises für den Erwerb der Fa. Gebrüder Robinsohn, Hamburg

Mit Schreiben vom 4. Januar 1940 beauftragte der Reichsstatthalter in Hamburg⁶²⁵ die DRT, ein Gutachten anzufertigen über die Angemessenheit des Kaufpreises, insbesondere über die Bewertung des Inventars und der Materialien, der im Zusammenhang mit der Arisierung der Firma Modehaus Gebr. Robinsohn, Hamburg, durch die Erwerber, die Firma Jung und Ferley KG, Hamburg, gezahlt wurde.⁶²⁶ Es handelte sich somit um ein Gutachten aus der Endphase der Arisierung, die bereits unter den Rechtswirkungen der Verordnung zur Ausschaltung der Juden aus dem Wirtschaftsleben und der Verordnung über den Einsatz des jüdischen Vermögens stand.⁶²⁷

Laut Angabe der Gemeindeverwaltung Hamburg sei nur noch die Bewertung des Inventars und der übernommenen Materialien zweifelhaft.

Die DRT stützte sich bei der Anfertigung ihres Gutachtens auf den Kaufvertrag vom 13. März 1939 über die gesamten Warenvorräte, Materialien und das Geschäftsinventar einschließlich Fahrzeuge und Maschinen, der für die Übernahme des Inventars und der Materialien einen Festpreis von RM 60.000,- festlegte. Außerdem wurde für die Übernahme der an ehemalige arische Mitarbeiter zu zahlenden Pensionen ein Barwert der Verpflichtungen von RM 70.000,- durch ein Gutachten des WP Dr. Koob, Hamburg, ermittelt.

Mit einem weiteren Kaufvertrag vom 21. März 1939 wurde der Verkauf des Geschäftsgrundstückes Neuer Wall 25/29 und 31/33 mit einem Einheitswert von RM 1.431.700,- an die Käufer zum Kaufpreis von RM 1.331.700,- schuldrechtlich vereinbart.

Über den gesamten Erwerbsvorgang durch Arisierung und zur Ermittlung der Wertverhältnisse zur Bestimmung der Ausgleichsabgabe wurde auf Veranlassung der IHK Hamburg durch den WP Dr. Koob ein Wertgutachten abgegeben, das zu folgenden Ergebnissen kam:

⁶²⁵ Reichsstatthalter und damit höchste Verwaltungsinstanz in Hamburg war seit dem 16. Mai 1933 bis zum Ende des Dritten Reichs Gauleiter Karl Kaufmann

⁶²⁶ DRT-Gutachten Nr. 12738 vom 22. Januar 1940, BArchB, R 8135/4555, TZ 1

⁶²⁷ RGBl. 1938 I, S. 1580 und S. 1709

1. Der Verkehrswert der Warenvorräte lag nicht über dem dafür angesetzten Kaufpreis.
2. Der Verkehrswert des Inventars und der Materialien ist keinesfalls höher als der als Gegenwert angegebene Betrag von RM 60.000,- zuzüglich RM 70.000,- Barwert für die übernommenen Rentenverpflichtungen.
3. Der Einheitswert der Grundstücke ist auch als deren Verkehrswert anzusehen, so dass der Kaufpreis für die Grundstücke deren Verkehrswert um RM 100.000,- unterschreitet.⁶²⁸

Gegen die aus diesen Wertverhältnissen berechnete Ausgleichsabgabe (Arisierungsgewinn) in Höhe von 70% des Überschusses des Verkehrswert des Grundstücks über den Kaufpreis in Höhe von RM 70.000,- legten die Käufer am 3. Juni 1939 fristgerecht Einspruch ein. Sie begründeten ihn damit, dass sich zwischenzeitlich herausgestellt habe, dass bei der Umgründung der Gesellschaft 1933 der steuerliche Einbringungswert des Inventars mit RM 65.000,- festgesetzt worden sei und sich nunmehr unter Berücksichtigung zwischenzeitlich aktivierter Zugänge und angemessener Abschreibungen in Höhe von 10% ein Buchwert von RM 31.975,32 errechnet. Der somit in Höhe von RM 60.000,- zuzüglich RM 70.000,- Arisierungsgewinn angesetzte Kaufpreis übersteige den vereinbarten Wert des Inventars um RM 98.025,-.⁶²⁹

Dieser Wertermittlung des Inventars zum 31. Dezember 1938 widersprach die DRT, indem sie

1. die nicht über Inventarkonto gebuchten Zugänge an Geringwertigen Wirtschaftsgütern rügte,
2. den Abschreibungssatz von 10% für unzutreffend erklärte und das Inventar gedanklich in solches, das vor dem 1. Oktober 1933 und solches, das danach angeschafft wurde, unterteilte und dadurch einen Verkehrswert für das gesamte Inventar in Höhe von RM 17.300,- und für Materialien von RM 3.000,- für vertretbar hielt,
3. feststellte, dass diese Wertberechnung zwar den vereinbarten Kaufpreis um RM 22.300,- unterschreite, diese Differenz jedoch mit den Wertverschiebungen bei den Grundstücken saldiert werden könne, so dass den übernommenen Verkehrswerten in Höhe von RM 1.469.400,- Gegenwerte in Höhe von RM 1.461.700,- gegenüberständen. Bei einer solchen Betrachtungsweise überstiegen die Verkehrswerte den Gesamtkaufpreis um RM 7.700,-. Der Antrag auf Berichtigung der Wertverhältnisse und des Kaufpreises sei somit unbegründet.

⁶²⁸ DRT-Gutachten Nr. 12738 vom 22. März 1940, BArchB, R 8135/4555, TZ 5

⁶²⁹ ebenda, TZ 6

Der Tenor dieses Bewertungsgutachtens war in zweifacher Hinsicht bemerkenswert:

- Obwohl der Auftrag des Reichsstatthalters in Hamburg nur eine Überprüfung der Bewertung des veräußerten Inventars und der Materialien erforderte, bezog die DRT in ihre Gegenüberstellung der übernommenen und hingegebenen Werte auch das Geschäftsgrundstück „Neuer Wall“ in Hamburger Ia-Lage mit ein.

Sie erweiterte insoweit eigenmächtig und ohne Auftrag den Wertevergleich der gesamten Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgänge, obwohl diese Berechnungsweise durch die Kaufverträge nicht gedeckt war. Diese Vorgehensweise entsprach jedoch einer summarischen Zusammenfassung der erworbenen Vermögenswerte und damit vor allem der Beibehaltung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Abgabe auf den Arisierungsgewinn, mit der der Erwerber jüdischen Vermögens belastet wurde. Die Belastung betrug 70% der positiven Wertdifferenz aus dem Verkehrswert der übernommenen Vermögensgegenstände und der dafür zu leistenden Zahlung.

- Im Interesse eines höchstmöglichen Aufkommens an Arisierungsgewinnabgabe wurde die durch den Gutachtauftrag zwar nicht gedeckte, aus konfiskatorischer Sicht aber ergiebigste Berechnungsweise des DRT-Gutachtens beibehalten und der Antrag auf Herabsetzung der Arisierungsgewinnabgabe abgelehnt.

(e) DRT-Obergutachten im Rechtsstreit um die Wochinger-Brauerei

Das Obergutachten, das die DRT über den Wert der Wochinger Brauerei am 25. Oktober 1941 vorlegte, nahm innerhalb der gesamten Gutachtertätigkeit der DRT eine Ausnahmestellung ein, denn es entstand im Spannungsfeld der Auseinandersetzungen der Reichs- und Landesministerien mit den Parteigliederungen des NS-Staates, die nach dem Ausscheiden von Wirtschaftsminister Schacht aus seinem Ministeramt und dessen Konfrontation zu Göring und Keppler an Schärfe zugenommen hatten.

Am 16. Juni 1941 wandte sich der Oberfinanzpräsident in München mit einem Schreiben und einer Vielzahl von Anlagen dazu an seinen obersten Dienstherrn, den RFM in Berlin⁶³⁰. Er schilderte hierin die Schwierigkeiten, die sich bei der versuchten Arisierung eines Brauereiunternehmens dadurch ergaben, dass das Unternehmen, für das Kaufliebhaber zwei bis drei Millionen Reichsmark geboten hatten, zunächst zur Fernhaltung anderer Interessenten unter die kommissarische Leitung des örtlichen Bürgermeisters, Weißbierbrauers und Parteigenossen Jodlbauer gestellt worden war, der den gesamten Besitz nun zu einem Bruchteil seines wirklichen Wertes an sich zu bringen versuchte. Im Zusammenhang mit dem Arisierungserwerb durch Jodlbauer sollten dann noch laut einem Schreiben der Gauleitung Bayerische Ostmark der NSDAP bei der Wochinger Brauerei verschuldete Wirte zu Lasten des Brauervermögens entschuldigt werden.

Drei der vier Altgesellschafter der „Wochinger Brauerei Hammelbacher und Weinschenk“ war es geglückt, Deutschland – allerdings unter Zurücklassung des privaten Vermögens und ohne Genehmigung – Anfang November 1938 zu verlassen und nach England zu gelangen. Ein zuvor ausgewanderter Gesellschafter war zu diesem Zeitpunkt bereits ausgebürgert und sein Vermögen beschlagnahmt. Gegen die übrigen drei Gesellschafter war das Ausbürgerungsverfahren zwischenzeitlich eingeleitet und die Ausbürgerungsvorschläge von der Gestapo in Nürnberg dem Reichssicherheitshauptamt (RSHA) in Berlin zur Entscheidung vorgelegt. Das Finanzamt Nürnberg-Ost hatte die vier Gesellschafter zur Reichsfluchtsteuer und Judenvermögensabgabe bereits rechtskräftig veranlagt.⁶³¹

Im September 1938 waren sie als Juden - bzw. der von ihnen hierzu bevollmächtigte Vertreter der Juden in Vermögensangelegenheiten in Nürnberg - veranlasst worden, die den Gesellschafterstämmen Hammelbacher und Weinschenk seit 1910 gehörende und in offener Handelsgesellschaft erfolgreich betriebene Brauerei zu veräußern. In die Verkaufsverhandlungen schalteten sich auch die Kreisleitung und die Gauleitung der NSDAP ein. Am 6. Dezember 1938 wurde zwischen der Brauerei und der zu diesem Zweck neugegründeten „KG Brauerei Rothalmünster Jodlbauer & Co.“ ein

⁶³⁰ RFM, Wochingerbrauerei in Rothalmünster, BArchB, R 2/9174, Blatt 1 und 2

⁶³¹ ebenda, Blatt 4

privatschriftlicher Vertrag über die Veräußerung des gesamten, mit Grundbesitz verbundenen Brauereivermögens abgeschlossen, den die Regierung von Niederbayern und der Oberpfalz in Regensburg im Einvernehmen mit der Gauleitung Bayerische Ostmark der NSDAP am 17. Februar 1939 zu den im Vertrag genannten Bedingungen genehmigte.

Allerdings wurde der Erwerberin auferlegt, die Bier-, Darlehns- und Hypothekenschulden der von der Wochinger Brauerei belieferten Wirte, die am 1. Oktober 1938 einen Buchwert von RM 1.180.372,- erreicht hatten, auf RM 400.000,- zu ermäßigen. Die Genehmigung zum Erwerb der zum Gesamtbetrieb gehörenden landwirtschaftlichen Grundstücke blieb jedoch dem Bayerischen Staatsministerium für Wirtschaft, Abteilung Landwirtschaft, vorbehalten.

Am 29. Februar 1939 wurde der Kaufvertrag über die Brauereiliegenschaften und das sonstige Vermögen in notarieller Form abgeschlossen. Der darin genannte Kaufpreis betrug RM 1.173.750,- und entfiel mit RM 630.000,- auf die Liegenschaften einschließlich RM 40.000,- für Mobiliar, mit RM 400.000,- auf die bereits reduzierten Wirteschulden und mit RM 143.750,- auf übernommene Warenvorräte.

Nach Abzug der bilanziellen Passiva von RM 434.927,- verblieb eine sofort fällige Ablösungssumme von RM 738.823,-. Die Übereignung der gewerblichen Grundstücke wurde in der Zeit vom 27. Februar bis 23. Juni 1939 grundbuchamtlich vollzogen.⁶³² Die Eintragung der Übereignung der landwirtschaftlichen Grundstücke, vor allem der Gastwirtschafts-Anwesen, war jedoch bislang noch unterblieben.

Da der Verkauf der Wochinger Brauerei in der geschilderten Form bei der ortsansässigen Bevölkerung zu lebhaftem Unmut geführt hatte, wurde durch den Reichsverteidigungskommissar für die Wehrkreise VII und XIII, Gauleiter Wagner, eine Nachprüfung des gesamten Verkaufs angeordnet mit der Folge, dass der Regierungspräsident in Regensburg durch Entscheidung vom 20. Juni 1940 auf Weisung des Reichsverteidigungskommissars den seinerzeit erteilten Genehmigungsbescheid wegen arglistiger Täuschung wieder aufhob. Der Oberstaatsanwalt beim Landgericht

⁶³² Schreiben des Notariats Heppel, Rothalmünster, vom 11. Juni 1941, BArchB, R 2/9174, Anlage 6, Blatt 19

Passau sah sogar einen Anfangsverdacht wegen Betruges gegen Jodlbauer und seine Mitgesellschafter als gegeben.

Trotz dieser Sachlage beabsichtige der RWM im Einvernehmen mit dem Gauwirtschaftsberater für die Bayerische Ostmark, den Kaufvertrag und seine Vollziehung in der ursprünglichen Form erneut zu genehmigen und löste dadurch erneut Unruhe bei der örtlichen Bevölkerung aus.

Der Oberfinanzpräsident in München merkte mit seinem Schreiben an den Reichswirtschaftsminister an, dass eine solche Entscheidung die Reichsinteressen durch den damit verbundenen erheblichen Ausfall an Steuern und Einnahmen aus dem beschlagnahmten Vermögen schwer schädigen würde. Er bat darum den RWM, seiner Auffassung beizutreten und den durch den Widerruf der Verkaufsgenehmigung eingetretenen Zustand nunmehr zu genehmigen.

Dem Schreiben beigelegt waren mehrere, vom Inhalt her gleichlautende Stellungnahmen aus unterschiedlicher Perspektive, die jedoch alle die Bitte des Oberfinanzpräsidenten unterstützten: auch nach den Feststellungen des Betriebsstätten-Finanzamtes Griesbach (Rottal) sei die von Jodlbauer gebotene Kaufpreissumme viel zu niedrig und nach Einschätzung der Devisenprüfstelle der größte Teil der Wirteforderungen durchaus einbringlich, so dass keine Notwendigkeit bestehe, die Wirte zu Lasten des Brauereivermögens zu sanieren, denn die Wirte seien in vollem Umfang zahlungsfähig. Der tatsächliche, gemeine Wert des Betriebes wurde auf RM 2,5 Mio. geschätzt, die bei freihändigem Verkauf auch zu erzielen seien, was jedoch untersagt worden sei, denn nur der Jodlbauer sei von Anfang an als Erwerber des Betriebes bestimmt gewesen.⁶³³

Der zu befürchtende Steuerausfall betrage bei der Grunderwerbsteuer RM 20.000,- und bei der Einkommensteuer auf den Veräußerungsgewinn (Aufgabegewinn) ca. RM 250.000,-.⁶³⁴ Der gemeine Wert des Gesamtbetriebes, also der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, liege nach Auffassung des FA Griesbach (Rottal) bei RM

⁶³³ Schreiben FA Griesbach (Rottal) an OFP München vom 16. November 1939, Blatt 3

⁶³⁴ ebenda, Blatt 4

2,4 Mio., wie auch einer beigelegten Aufstellung der gemeinen Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter zu entnehmen sei.⁶³⁵

Außerdem sei bei den Kommanditisten und dem Komplementär der Jodlbauer KG mit Einkommensteuerausfällen zu rechnen, da der Gesamtkaufpreis mangels eigener Mittel kreditfinanziert sei und die hierfür aufzuwendenden Zinsen in voller Höhe abzugsfähig wären. Das Finanzamt schlug daher vor:

- den Verkauf an die KG überhaupt anzufechten und dessen Nichtigkeit feststellen zu lassen
- die den Wirten erlassenen Beträge wie laufende Betriebseinnahmen zu behandeln und darauf Einkommen- und Schenkungsteuer zu erheben
- der KG eine Arisierungsausgleichsabgabe auf den Unterschiedsbetrag zwischen gemeinem Wert des gesamten Brauereivermögens und dem Erwerbspreis aufzuerlegen.

Zu gleichen Schätzwerten kam auch ein Bericht der ehemaligen Geschäftsführung der Wochinger Brauerei⁶³⁶, der ergänzend auf die tatsächlichen Beleihungswerte hinwies: bei einer Beleihungsobergrenze von 40% hatte die Bayerische Hypotheken- und Wechselbank, Landshut, das gesamte Brauereivermögen mit RM 1,4 Mio. beliehen. Dieser Bericht verwies auf die vom Reichsverteidigungskommissar eingesetzte Prüfungskommission und deren Feststellung von „Korruption in höchster Potenz“.

In einer Stellungnahme des Gauwirtschaftsberaters der NSDAP für den Gau Bayerische Ostmark vertrat dieser jedoch eine ganz andere, vor allem durch völkisch-rassische Argumente begründete Meinung.⁶³⁷ Zur Vermeidung der Übernahme der Lokalbrauerei durch eine der Großbrauereien und zur Beseitigung „jüdischer Schuldknechtschaft in Niederbayern“ habe Jodlbauer unter Überwachung durch die Deutsche Allgemeine Treuhand AG Nürnberg, im volkswirtschaftlichen wie politischen Interesse das Brauereivermögen zu seinem tatsächlichen Wert übernommen. Die Gauleitung weise

⁶³⁵ ebenda, Blatt 12

⁶³⁶ Bericht über die Arisierung Wochingerbräu, Rothalmünster nach dem Stande vom 1. Mai 1941, BArchB R 2, 9174, Anlage 4

⁶³⁷ Schreiben NSDAP Bayerische Ostmark an die Devisenstelle des OFP München vom 2. Januar 1941, BArchB, R 2/9174, Anlage 3, Blatt 13

jeden Verdacht zurück, „...dass im Falle Rothalmünster eine schiefe Sache gemacht worden sei und dass Regierung und Gauleitung dazu ihre Hände geboten haben“.⁶³⁸

Das mit Fragen der Verwertung jüdischen Vermögens zentral für das Deutsche Reich beauftragte Finanzamt Moabit-West verwies mit Schreiben vom 7. Mai 1941 auf die ausschlaggebende Frage für die Zuständigkeit des RWM, ob die Übereignung an Jodlbauer vor der Beschlagnahme des Vermögens oder danach stattgefunden habe.⁶³⁹

Da die ganze Angelegenheit inzwischen erhöhte Aufmerksamkeit erregt hatte, behielten sich sowohl das RFM (Staatssekretär Reinhardt) als auch das RWM (RWM Funk) die endgültige Entscheidung vor. Darüber hinaus wurde durch das RJM die Eröffnung eines Betrugsverfahrens geprüft. Bei Einstellung dieses Verfahrens sei eine Ausgleichsabgabe an das Reich zur Kompensation der Steuerausfälle und sonstigen Einnahmeverluste von etwa RM 800.000 zu erwarten. Außerdem hätten sich neben den bereits bekannten Interessenten auch die von der Wochinger Brauerei bisher belieferten Wirte zu einer Bietergemeinschaft zusammengefunden, die auf jeden Fall eine Veräußerung an die Jodlbauer KG verhindern wolle und eine Kaufpreissumme von RM 2 Mio. bot.⁶⁴⁰

Dabei waren sich RFM und RWM in der Einschätzung der Rechtslage keineswegs einig: während das RWM - wohl mehr aus Loyalität zu den NSDAP-Vertretern auf Kreis-, Gau- und Reichsebene - die Meinung vertrat, die Wertermittlung zugunsten der Jodlbauer-KG akzeptieren zu können, wurden von Seiten des RFM weder die Unhaltbarkeit des Bewertungsgutachtens der Treuhandgesellschaft Nürnberg noch die beachtlichen Einnahmeausfälle für das Reich hingenommen. Der angemessene, höhere Kaufpreis kam zwar nicht mehr den sich außer Landes aufhaltenden Altgesellschaftern zugute, sondern verbesserte die Bemessungsgrundlage für die daran anknüpfenden Reichsabgaben und hätte insbesondere eine unangemessene Bereicherung der Gesellschafter der Jodlbauer-KG verhindert. Letztendlich gelang es dem RFM - nur wegen der schwebenden Unwirksamkeit des Verkaufs der nicht brauereigebundenen Grundstücke und der noch immer ausstehenden Genehmigung zu ihrer Veräußerung - den fast vollzogenen Kauf

⁶³⁸ ebenda, Blatt 13a

⁶³⁹ Schreiben FA Moabit-West an OFP München vom 7. Mai 1941, BArchB, R2/9174, Blatt 21 f

⁶⁴⁰ Schreiben Höckestaller an RFM vom 2. August 1941, BArchB, R2/9174, Blatt 26 f.

wieder zu stornieren und zurück abzuwickeln.⁶⁴¹ Zu einem nicht unerheblichen Teil beruhte diese Entwicklung auch auf dem unablässigen und geschickten Insistieren der ehemaligen Brauerei-Geschäftsführung und einer hohen Akzeptanz dieser Vorgehensweise in der Bevölkerung.

Die innerhalb der örtlichen Bevölkerung herrschende Beunruhigung legte sich erst, als die zuerst erteilte Genehmigung der Bezirksregierung außer Kraft gesetzt und die bis dahin vollzogenen Übereignungen rückgängig gemacht wurden. Diese örtliche Opposition lebte dann jedoch wieder auf, als sich gerüchteweise die endgültige Genehmigung des Kaufes abzeichnete. Innerhalb der „Berichte aus dem Reich“ bestätigte die örtliche SS-Dienststelle die Stimmungslage.⁶⁴² Außerdem wurde die Regierung von Niederbayern und der Oberpfalz darüber informiert, dass der bisher Höchstbietende sein Angebot auf RM 2,2 Mio. und eine Baraufgabe von RM 300.000 erhöht habe,⁶⁴³ was alle Beteiligten am Genehmigungsverfahren nun von einer sich immer deutlicher abzeichnenden, beabsichtigten Begünstigung der Jodlbauer-KG abrücken ließ.

In dieser auf allen Ebenen zerstrittenen Interessenlage wurde die DRT mit der Erstellung eines Obergutachtens zur Wertermittlung beauftragt, obwohl der Gauleiter der NSDAP für die Bayerische Ostmark Waechter nochmals telegrafisch zugunsten der Jodlbauer KG zu intervenieren versucht hatte.

Die DRT legte ihr im Auftrag des RWM erstelltes Obergutachten mit Datum vom 25. Oktober 1941 vor. Die Ausgangspunkte der DRT-Ausführungen waren eine Übernahmebilanz zum 1. Oktober 1938 und der daraus abgeleitete Kaufpreis von RM 1.176.230,58, von dem die Verbindlichkeiten zum 1. Oktober 1938 von RM 415.333,46 abzuziehen seien, so dass sich ein Barkaufpreis von RM 762.917,12 errechnete. Für die weiteren Untersuchungen der DRT kam dem im Auftrag des Gauwirtschaftsberaters erstellten Gutachten der Treuhandgesellschaft Nürnberg besondere Bedeutung zu, weil es als Hauptbewertungsgrundlage gelten sollte.⁶⁴⁴ Daneben lagen der DRT unter anderem noch die schriftliche Stellungnahme der Landesbuchstelle für Brauerei, Weißenstephan,

⁶⁴¹ Schreiben OFP München an RFM vom 5. Februar 1942, BArchB, R 2/9174, S. 5, Blatt 97

⁶⁴² Stimmungsbericht des SS-Hauptscharführers Riedle vom 20. Januar 1942, BArchB, R2/9174, Blatt 202

⁶⁴³ Schreiben Höckestaller an Regierung Niederbayern vom 20. Oktober 1941, BArchB, R2/9174, Blatt 28

⁶⁴⁴ Gutachten der DRT wegen Ermittlung des Verkehrswertes der Wochinger Brauerei, BArchB, R2/9174, Blatt 3

und des Brauwirtschaftsverbandes Süddeutschland sowie Schätzungsgutachten von Banken und anderen Stellen und die gesamte Korrespondenz mit dem Betriebsstätten-Finanzamt Griesbach, die Akten des Regierungspräsidenten in Regensburg und des Bayerischen Wirtschaftsministeriums vor.

Die DRT nahm zur Ermittlung von Ertrags- und Substanzwerten ausführlich und theoretisch unangreifbar Stellung. Sie schilderte die Schwierigkeiten bei der Ermittlung des bereinigten Jahresertrages für die Brauerei und kam bei der Wertermittlung auf einen Ertragswert von RM 1,08 Mio. bzw. für den Substanzwert auf RM 1,4 Mio. Sie leitete daraus die Bedingungen ab, die für diese Konstellation der Werte betriebswirtschaftlich zutreffend seien. Als Obergrenze der Betriebsbewertung wurde dann der Ertragswert benannt.⁶⁴⁵ Unter Einbeziehung der anderen, nicht brauereigebundenen und betriebsnotwendigen Vermögensgegenstände, kam das Gutachten zu einem Verkehrswert für das gesamte Brauereivermögen in Höhe von RM 1.205.000 und lag somit sehr nahe am Wert des die Jodlbauer-KG begünstigenden Erstgutachtens. Die DRT errechnete aus diesen Wertverhältnissen eine Ausgleichsabgabe in Höhe von 70% des Wertunterschiedes zwischen Verkehrswert und Kaufpreis in Höhe von RM 309.400.

Dieses DRT-Gutachten verkannte jedoch völlig, dass der Bewertungsauftrag nicht in der theoretischen Ermittlung der Ertrags- bzw. Substanzwerte bestand, sondern ein für die Veräußerung geeigneter Wert zu suchen war, der sich am ehesten in den notariellen Kaufangeboten als gemeiner Wert des gesamten Brauereivermögens konkretisierte, analog zu § 3 der „Verordnung über die Anmeldung des Vermögens von Juden“ vom 26. April 1938,⁶⁴⁶ wonach für die Bewertung von Vermögensgegenständen deren gemeiner Wert als der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbare Erlös maßgeblich und zu anzuwenden sei.⁶⁴⁷

Am 8. Dezember 1941 nahm das RFM zum Obergutachten der DRT und zur darin enthaltenen Ermittlung des Verkehrswertes der Wochinger Brauerei kritisch Stellung.

⁶⁴⁵ ebenda, Blatt 21 ff.

⁶⁴⁶ Verordnung über die Anmeldung des Vermögens von Juden, RGBl. I S. 414

⁶⁴⁷ Martin Friedenberger, Klaus-Dieter Gössel, Eberhard Schönknecht, (Hrsg.), Die Reichsfinanzverwaltung, S. 20

Zunächst stellte es die verschiedenen, von unterschiedlichen Gutachtern ermittelten Werte einander gegenüber und stellte fest, dass „...die Durchsicht des gutachtlichen Zahlenmaterials unter Verwertung der bei Brauereibetrieben festgestellten Erfahrungen die ermittelten Ziffern als zu niedrig erscheinen“ lässt.⁶⁴⁸ Der zutreffende Wertansatz wäre im steuerlichen Teilwert⁶⁴⁹ zu sehen gewesen.⁶⁵⁰ Dadurch wäre ein Gutachten, das nicht auf dem Einheitswert beruhe, zu einem bedeutend höheren, realistischen Wert für das Brauerei- und Mälzereigebäude gekommen. Auch der Wert für die Brauereieinrichtung, der aus den Handelsbilanzwerten abgeleitet wurde, sei unzutreffend ermittelt, wie ein Betriebsvergleich und ein Blick in die einschlägige Fachliteratur bestätigen. Dieser Wert sei gegenüber dem Substanzwert des Gutachtens um RM 100.000 zu erhöhen.⁶⁵¹ Bedenklich wäre auch der Wertansatz für die Wirteanwesen, denn diese Einrichtungen seien im Zusammenhang mit der Absatztechnik zu sehen. Für die Sicherung des stehenden Bierabsatzes seien die Wirteanwesen unbedingt erforderlich, und besonders in Bayern sei die Angliederung brauereieigener Wirtschaften eine der typischen Formen der Absatztechnik. „Der Teilwert der Anwesen, die als betriebsartige Wirtschaftsgüter angesprochen werden müssen, wird wahrscheinlich über dem Gutachtenwert von RM 550.000,- liegen.“⁶⁵²

Die Wirteschulden seien unzulässigerweise aus der Brauereibewertung herausgenommen worden, denn sie gehören eindeutig zum Betriebsvermögen. Sie stellen eine besondere Form der Absatzfinanzierung durch die Gewährung von Darlehen an Wirte und Getränkehändler dar und hätten von je her eine wichtige Rolle im Brauereigeschäft gespielt, denn der Wirt sehe in „seinem“ Brauer auch einen Bankier, bei dem er nicht nur Kredit erhalten, sondern auch Sparguthaben verzinslich anlegen könne. Um die Beziehungen zwischen der Brauerei und ihren Wirten zutreffend beurteilen zu können, müssten die größeren Lieferbeziehungen hinsichtlich der gesamten Kontenbewegungen auf die wirtschaftliche Notwendigkeit von Kreditgewährungen und deren Glattstellung

⁶⁴⁸ Stellungnahme des RFM vom 8. Dezember 1941, BArchB, R 2/9174, Seite 1, Blatt 47

⁶⁴⁹ Der Teilwert ist der Wert eines Wirtschaftsgutes, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für dieses Wirtschaftsgut ansetzen würde, wenn er den Betrieb fortführen will, §6 Abs.1 Nr.1 Satz 3 EStG bzw. §10 Satz2 BewG

⁶⁵⁰ Stellungnahme des RFM vom 8. Dezember 1941, BArchB, R 2/9174, Seite 2, Blatt 47

⁶⁵¹ ebenda, Blatt 48

⁶⁵² Stellungnahme des RFM vom 8. Dezember 1941, BArchB, R 2/9174, Blatt 49

durch Zahlungen untersucht werden. Auf jeden Fall lägen keine vernünftigen Gründe vor, die die im Obergutachten vorgenommene Abwertung der Wirteschulden um mehr als 50 v.H. rechtfertige.

Das Obergutachten äußere sich auch nicht zum Vorhandensein stiller Reserven oder über den gerade für die Brauwirtschaft bedeutsamen Wert immaterieller Wirtschaftsgüter, wie z.B. langandauernde Lieferbeziehungen, die meist aufgrund des getätigten Bierausstoßes beurteilt werden könnten und die in einer anzunehmenden Höhe von RM 100.000 neben den anderen, anzunehmenden immateriellen Wirtschaftsgütern wie Ruf der Firma und Produktqualität der Biere angesetzt werden müssten.⁶⁵³ Besonders kritisch sei die Ertragswertberechnung zu sehen, denn die Verwendung handelsbilanzieller Jahresergebnisse sei wegen der zulässigen Bewertungsfreiheiten bei Aufstellung der Handelsbilanz sehr problematisch. Nicht unterschätzt werden dürfe in diesem Zusammenhang die handelsrechtlich zulässige Vollabschreibung der im jeweiligen Berichtsjahr beschafften Geringwertigen Wirtschaftsgüter. Darum sei der im Obergutachten ausgewiesene Verkehrswert zu niedrig und müsste aufgrund der gegebenen Wertverhältnisse unter Abzug der Schulden eher bei RM 1.889.000,- liegen.

Deutlich kritischer setzte sich der Oberfinanzpräsident in München in einem Schreiben an den RMF mit den verschiedenen Gutachten - einschließlich dem DRT-Obergutachten - auseinander und empfahl, den Verkauf an die Jodlbauer-KG unter keinen Umständen erneut zu genehmigen „...mit Rücksicht auf das Ansehen von Partei und Staat und im Interesse einer baldigen Beruhigung der erregten Stimmung der Bevölkerung des Rottals“.⁶⁵⁴ Außerdem verfüge die Jodlbauer-KG nicht über die nötigen Barmittel und könnte den Brauereibetrieb unter ihrer Geschäftsführung nur unter Inanspruchnahme großer Bankkredite aufrecht erhalten. Das Schreiben schloss mit der Empfehlung, den Gesellschaftern der Jodlbauer-KG ihre bisherigen Aufwendungen und angefallene Kosten zu ersetzen, im Übrigen in der Sache aber nichts weiter zu unternehmen. Denn mit Schreiben vom 31. März 1942 an den Gauleiter Wächtler informierte der RWM, dass die 11. Verordnung zum Reichsbürgergesetz vom 25. November 1941 im Falle Wochinger Brauerei wie bei anderen, noch nicht abgeschlossenen „Entjudungsverfahren“

⁶⁵³ Stellungnahme des RFM vom 8. Dezember 1941, BArchB, R 2/9174, Seite 7, Blatt 50

⁶⁵⁴ Schreiben OFP München an RFM vom 5. Februar 1942, BArchB, R 2/9174, Seite 8, Blatt 98

durchgreife. Auch seien die Rechtsgeschäfte zur Übereignung des Brauereivermögens gemäß Kaufvertrag vom 23. Februar 1939 wegen der nicht erteilten Genehmigung des Bayerischen Staatsministeriums für Wirtschaft, Abteilung Landwirtschaft, immer noch schwebend unwirksam. Deshalb sei laut 11. Verordnung zum Reichsbürgergesetz der Gesamtbesitz der Altgesellschafter dem Reich verfallen.⁶⁵⁵

Zwar versuchte die Gauleitung der NSDAP für die Bayerische Ostmark mit mehreren Eingaben, der Jodlbauer-KG doch noch das Eigentum am Brauereivermögen zu verschaffen, scheiterte jedoch an der auf Ministerebene gefundenen Verständigung über die neue Rechtslage seit Inkrafttreten der 11. Verordnung zum Reichsbürgergesetz.

Das Schlusswort der Stellungnahme des Oberfinanzpräsidenten in München an den Reichsfinanzminister vom 5. Februar brachte eine äußerst kritische Einstellung des Finanzministeriums und seiner nachgeordneten Gliederungen zu den ganzen Vorgängen und ihrer unterschiedlichen Behandlung in sehr harschem Ton zum Ausdruck: „Erschütternd ist das Bild, das sich zeigt über die Unzuverlässigkeit von Gutachtern, die in dieser Sache tätig wurden. Ein Fall Jodlbauer würde nicht entstanden sein, wenn nicht die ersten Gutachter von Parteistellen, die aus besonderen Gründen diesen jüdischen Besitz Jodlbauer und Genossen zubringen wollten, beeinflusst worden wären. Bedauerlich ist, dass eine so angesehene Treuhandgesellschaft wie die Deutsche Revisions- und Treuhand AG, Berlin, als Sachverständiger vollkommen versagt hat.“⁶⁵⁶

Während die Verfasser der verschiedenen Vorgutachten versuchten, ihre Irrtümer aus Fehlern in den vorgefundenen Unterlagen zu erklären bzw. ihre Gutachten nachbesserten, war bei der DRT in dieser Hinsicht keinerlei Reaktion zur Beseitigung grundsätzlicher Fehler festzustellen.

⁶⁵⁵ „Mit der 11. Verordnung [zum Reichsbürgergesetz, Anmerkung des Verfassers] ging die Enteignung jüdischer Vermögen durch den NS-Staat in das Stadium der vollständigen Konfiskation über.“, Jörg Osterloh, Die vollständige Enteignung nach der 11. Verordnung zum Reichsbürgergesetz, in Dieter Ziegler, Die Dresdner Bank und die deutschen Juden, München 2006, S. 368 – 389

⁶⁵⁶ Schreiben OFP München an RFM vom 5. Februar 1942, BArchB, R 2/9174, Seite 9, Blatt 99

(f) Zwischenergebnis über die DRT-Gutachten

Bei der Erstattung von Gutachten befand sich die DRT nicht in der Monopolposition, die sie bei der Beauftragung mit Jahresabschlussprüfungen einnahm. Denn während sie die Pflichtprüfungen nach gesetzlichen Vorschriften, berufsmäßigen Grundsätzen, ohne wettbewerbliche Auseinandersetzungen souverän und unangreifbar durchführen und dokumentieren konnte, waren – wie sich anhand der wenigen Beispiele zeigen ließ – ihre Gutachten nicht frei von fachlichen Fehlern, was die Vermutung nahelegt, dass in diesen Fällen nicht die grundsätzlich zu erwartende und geforderte Unabhängigkeit gewährleistet war, sondern die Gutachten eher die Meinung der Partei- und Staatseinrichtungen stützten.

Im Tenor des Gutachtens in der Affäre Sander für die Dresdner Bank war noch das Bemühen erkennbar, sich entgegen den Erwartungen der NSBO der Dresdner Bank und des Aufsichtsratsvorsitzenden Keppler mit einem differenzierten Urteil über die zur Last gelegten Vorwürfe zu äußern. Im völligen Gegensatz dazu lässt sich die Wertermittlung im Obergutachten für die Wochinger Brauerei nur damit erklären, dass der völkisch-rassistisch begründete Standpunkt der NSDAP-Organisationen durch scheinbare, betriebswirtschaftlich-sachliche Argumente gestützt werden sollte und die DRT fachliche Kritik an ihrer Vorgehensweise bewusst in Kauf zu nehmen bereit war. Inwieweit sie hierbei eventuell Erwartungen von unbekannter dritter Seite entsprach, ist nicht durch Quellen zu belegen. Wahrscheinlich vertraute sie auf ihren ausgezeichneten Ruf aus der erfolgreichen Erledigung von Pflichtprüfungsaufträgen und ihrer ihr bisher zuteil gewordenen Wertschätzung der verschiedenen Reichsministerien. Auch rechnete sie wohl nicht mit einer derartig vernichtenden Rüge, wie sie vom Finanzministerium erteilt wurde. Die Unterstützung der rassistisch begründeten, gegen alle betriebswirtschaftlich-vernünftigen Argumente unhaltbaren Parteilinie durch die DRT ist von der Ministerialverwaltung nicht nur in vollem Umfang verworfen und abgelehnt, sondern auch ohne jegliches Verständnis für die rechtsfehlerbehafteten Einlassungen vernichtend kommentiert worden.

C. Bürgschaften und Garantien

1. Allgemeine Bemerkungen

Bereits seit 1926, also zu Beginn der wirtschaftlichen Stabilisierungsphase der Weimarer Republik, wurde die DRT unter verschiedenen Reichskabinetten von Ministerien und Ländern mit zunehmendem Umfang zur Mitwirkung bei der Durchführung und Abwicklung wirtschaftlicher Stützungsmaßnahmen und Subventionierung von Landwirtschaft und Industrie herangezogen. Regierungsseitig bestand die Erwartung, dem als Folge des Weltkriegs fortschreitenden Verfall des Welthandels- und Währungssystems durch gezielte Fördermaßnahmen entgegenzutreten zu können. Denn der deutsche Export wurde durch verschiedene, von den bisherigen Absatzländern errichteten Handelsschranken, Zollerhöhungen, Importverbote, Kontingentierungen und wechselseitige Zollkriege mit Kampfeinfuhrverboten in zunehmendem Umfang erschwert.⁶⁵⁷ Dabei übersah eine derartig ausgerichtete Politik die Gleichzeitigkeit und Internationalität der heraufziehenden Krise trotz des jeder Volkswirtschaft eigenen Krisenprofils.⁶⁵⁸

Die DRT richtete als ausführendes Organ des Interministeriellen Ausschusses im Jahr 1926 für die zunächst von Reich und Ländern übernommene Garantie eines RM 300 Millionen-Kredites für Ausfuhren nach Russland in der Berliner Zentrale eine Garantieabteilung ein, die nach kaufmännischen Grundsätzen organisiert war und schon im ersten Jahr ihrer Existenz zügig und reibungslos arbeitete.⁶⁵⁹

Bereits im ersten Quartal des Geschäftsjahres 1927 wurde der sogenannte „Russenkredit“ in voller Höhe in Anspruch genommen. Aufgrund der positiven Erfahrungen erhielt die Garantieabteilung der DRT den Auftrag, in ähnlicher Funktion bei der Bürgschaftsgewährung des Reiches für Agrarkredite nach Russland mitzuwirken.⁶⁶⁰

⁶⁵⁷ Willi Boelcke, Die deutsche Wirtschaft 1930 – 1945, Düsseldorf 1983, S. 73

⁶⁵⁸ Dietmar Petzina, Elemente der Wirtschaftspolitik, i: VfZ, 21 (1973), S. 127

⁶⁵⁹ DRT, Geschäftsbericht für das Geschäftsjahr 1926, Bericht des Vorstands; Robert Möllenberg, Wirtschaftsprüfung, S. 57

⁶⁶⁰ DRT, Geschäftsbericht für das Geschäftsjahr 1927, Bericht des Vorstands

Zunächst verhandelten die DRT und der Export-Garantie-Ausschuss für Regierungsgeschäfte beim RFM über die „Grundsätze für die Vergebung von Reichsgarantien für Lieferungen an ausländische Staaten, Provinzen und Städte“.⁶⁶¹ Die Verhandlungspartner legten in einer Übereinkunft über die ins Auge gefassten Kreditsicherungsmaßnahmen die Geltungsbereiche für die Lieferung gewerblicher Erzeugnisse (Industriegeschäfte) oder landwirtschaftlicher Produktionsmittel (Agrargeschäfte) deutschen Ursprungs fest. Das Deutsche Reich – vertreten durch seinen jeweiligen Fachminister und im Zusammenwirken mit dem RFM – übernahm für derartige Geschäfte eine Garantie in Höhe eines von Fall zu Fall zu bestimmenden Hundertsatzes.⁶⁶² Alle mit der Garantie zusammenhängenden Erklärungen waren an die DRT in Berlin zu richten bzw. von ihr abzugeben.⁶⁶³

Eventuelle Inanspruchnahmen des Reiches aus den gesicherten Krediten sollten durch Nachtragshaushalte für die einzelnen Etatjahre 1926 - 1929 finanziert werden.⁶⁶⁴ Darüber hinaus sollte das gesamte Sicherungsgeschäft in der Weise aufgeteilt werden, dass Lieferungen geringeren Umfangs – das waren Fakturenwerte bis zu RM 5 Mio. und Kreditlaufzeit bis zu 2 Jahren – von der Hermes Kreditversicherungsbank AG abzuwickeln seien; bei dem diese Wert- und Laufzeitgrenzen übersteigenden Geschäft sollte die Reichsgarantie nach Maßgabe der „Grundsätze“ durch die DRT erklärt werden. Die Entscheidungen über die Anträge und die Übernahme einer Garantie waren durch die involvierten Reichsministerien sowie das RFM und das Auswärtige Amt (AA) zu treffen bzw. zu erklären, die ihrerseits die DRT ermächtigten, die Garantieerklärung des Reiches auszusprechen.

Dabei waren von der DRT verschiedene Kontrollen auszuführen:

1. Vorbereitende Prüfung für die grundsätzliche Zusicherung einer Garantie und Erteilung eines Zwischenbescheides bzw. Anforderung weiterer Unterlagen und Vorlage des Antrags beim federführenden Reichsminister und beim AA.
2. Bei bereits abgeschlossenen Geschäften anhand des Originalliefervertrages die formellen und materiellen Voraussetzungen für die Übernahme einer Garantie zu

⁶⁶¹ Generalakte, BArchB, R 8135/5928

⁶⁶² § 1 der Grundsätze für die Vergebung von Reichsgarantien, BArchB, R 8135/5928

⁶⁶³ § 19 der Grundsätze für die Vergebung von Reichsgarantien, BArchB, R 8135/5928

⁶⁶⁴ Gemeinsames Schreiben der RWM, REL und RFM vom 17. Februar 1930, BArchB, R 8135/5928

- prüfen und die Anträge den federführenden Reichsministerien sowie dem RFM und AA vorzulegen.
3. Vorlage des Antrags zur endgültigen Entscheidung auf einer von der DRT einzuberufenden Besprechung unter Hinzuziehung der zuständigen Reichsminister und von Sachverständigen der Reichskreditgesellschaft bzw. der Hermes.
 4. Mitteilung der Entscheidung gegenüber den antragstellenden Lieferfirmen und Abgabe der förmlichen Garantieerklärung aufgrund der gegebenen Ermächtigung.
 5. Überwachung des Eingangs der in den Zahlungsbedingungen festgelegten Zahlungsmittel und anderer abstrakter Schuldverschreibungen
 6. Nach der Übernahme der Garantie die Überwachung der formellen Abwicklung der einzelnen Geschäfte und die Kontrolle über die Höhe des jeweiligen Gesamtbligos mit monatlicher Meldung an das RFM zu führen.
 7. Im Fall des Wechselprotests oder der Nichteinlösung der Schatzbonds oder sonstiger abstrakter Schuldversprechen vorbereitend zu prüfen, ob die Eintrittsverpflichtung des Reiches gegeben war. Die Entscheidung über die zu zahlende Entschädigung erfolgt durch das federführende Reichsministerium im Einvernehmen mit dem RFM.
 8. Berechnung der Garantieprämie aufgrund des festgesetzten Prämienatzes und deren Einzug von den Lieferfirmen und Abführung an das Reich unter Abzug des vereinbarten Unkostensatzes für die DRT.
 9. Erledigung der sonstigen Aufgaben, die von den Reichsministerien zur Durchführung und Abwicklung der Garantie übertragen wurden.

Mit Schreiben vom 8. März 1930 an den RWM wies der RRH auf sein grundsätzliches Prüfungsrecht in allen Garantie- und Bürgschaftsangelegenheiten mit Verpflichtungen für das Reich gem. § 116 RHO hin, das neben dem dem zuständigen Reichsminister zustehenden Prüfungsrecht durch § 116 RHO dem RRH zur Pflicht gemacht wurde.

Die beiden Rechtsinstitute Bürgschaft und Garantie unterscheiden sich dadurch, dass sich durch den Bürgschaftsvertrag ein Bürge verpflichtet, dem Gläubiger eines anderen für die Erfüllung dieser Schuld entsprechend § 765 Abs. 1 BGB einzustehen, während der nur nach allgemeinen schuldrechtlichen Grundsätzen geregelte Garantievertrag zusichert, für die Gefahr einzustehen, die dem Vertragspartner aus einer Unternehmung irgendwelcher Art erwächst. Da eine entsprechende gesetzliche Regelung fehlt, sind die Natur und die Wirkungen des Garantievertrags nach den allgemeinen Grundsätzen über schuldrechtliche Verträge zu entwickeln. Durch den Garantievertrag wird nicht die Haftung für eine fremde Schuld übernommen, sondern der Ersatz eines dem Vertragspartner entstandenen Schadens oder die Gewährleistung für einen bestimmten

Ertrag oder Erfolg nach Schadensersatzgrundsätzen versprochen. Als politische Gefahren galten in diesem Zusammenhang Aufruhr, Streik, Plünderung, bürgerliche Unruhen und Sabotage. Für Absicherung gegen diese Risiken war ausschließlich die DRT zuständig, die Hermes AG besorgte lediglich die Exportkreditversicherungen.

Eine wegen ständiger Spannungen mit der Hermes AG erforderliche Reorganisation der Abgrenzung der Geschäftsfelder führte zu einer für die DRT vorteilhaften Neuregelung: Die Hermes AG wurde für alle Regierungsgeschäfte mit einer Faktursumme bis RM 700.000,- zuständig, bei höheren Lieferwerten wurde die DRT tätig.

Die Belegung der allgemeinen Handelstätigkeit und die dabei auftauchenden neuen Risiken der Leistungsstörungen erforderten eine ständige redaktionelle Anpassung der Verbürgung des Verlustausgleichsanteils. Die DRT schlug mit Schreiben vom 10. Januar 1936 eine Neufassung der Verbürgung des Verlustausgleichsanteils in der Weise vor, dass Entschädigungszahlungen nur dann gewährt werden sollten, wenn die Fakturenforderung notleidend geworden war und das Reich gem. § 9 der „Grundsätze“ für diesen Ausfall haften musste.

Mit Schreiben vom 3. Oktober 1939 vereinbarten die beiden Staatssekretäre Reinhardt und Landfried, dass die seit längerem ungelöste Frage der Kurssicherung durch Kompensationsgeschäfte in der Weise für das Deutsche Reich zufriedenstellend gelöst werden könne, wenn dem Anspruch des deutschen Exporteurs mengenmäßig fest vereinbarte Warenlieferungen – z.B. rumänisches Erdöl – gegenüberstanden,⁶⁶⁵ denn die Geltung des der Finanzverwaltung vertrauten Grundsatzes „Mark = Mark“ sollte auch bei derartigen Geschäften mit längerer Laufzeit erhalten bleiben.

Die DRT unterstützte zwar die Versuche, einer Ausweitung der Risiko-Deckungspflichten des Reiches entgegenzuwirken, stimmte jedoch der Aufnahme der Kriegsklausel in das Vertragswerk zu. Danach lag Uneinbringlichkeit der zu sichernden Forderung entsprechend den „Grundsätzen“ auch dann vor, wenn und soweit die Ware während des Zeitraums von der Versendung bis zum Übergang in die Verfügungsgewalt eines ausländischen Schuldners ausschließlich infolge von politischen Umständen entweder durch ausländische staatliche Stellen beschlagnahmt oder auf andere Weise der

⁶⁶⁵ Kursklauseln in verschiedenen Kreditabkommen, BArchB, R 8135/5919

Verfügungsgewalt der Lieferfirma entzogen wurde bzw. völlig oder teilweise verloren ging, vernichtet oder beschädigt wurde und der Ausfall 9 Monate nach der im Liefervertrag vereinbarten Fälligkeit der Forderung noch nicht ersetzt worden war.

Die beim BArchB vorgehaltenen Einzelfallakten vermitteln ansatzweise einen Einblick in die besonderen Schwierigkeiten, denen sich die Abrechnungsstelle der DRT gegenüber sah: bei den komplexen Sukzessivliefergeschäften an ausländische Abnehmer und der Vielzahl der möglichen Leistungsstörungen konnte schon aufgrund der immer schlechter werdenden Kommunikation nur mit größerem Zeitverzug der jeweilige Abrechnungsstand aktualisiert werden. Der Abrechnungsstand eines jeden Einzelgeschäftes war jedoch für die Ermittlung des staatlichen Obligos und für den Stand der Prämienabrechnung – und damit auch für den der DRT zukommenden Prämienanteil – unerlässlich. Mit voranschreitendem Kriegsverlauf konnten die Vertragsvereinbarungen nur noch durch Vereinfachungsentscheidungen aufrecht erhalten werden. Mit Schreiben vom 26. März 1944 ermächtigte das RWM die DRT, zur Schadensregulierung Auszahlungen zu leisten, nach den „Grundsätzen“ selbständig Reichsbürgschaften auszusprechen und auch über die bekannten Wertgrenzen hinaus die üblichen Policen auszustellen. Zur Aufrechterhaltung der Liquidität der DRT richtete das RWM mit Schreiben vom 6. Dezember 1944 bei der Reichshauptkasse ein revolvinges Guthabenkonto mit einem Anfangsbestand von RM 50 Mio. zum Abruf der Schadensregulierungs-Beträge ein und verfügte die permanente Wiederauffüllung des Kontos nach der Inanspruchnahme.⁶⁶⁶

2. Beispiele für die Bürgschafts- und Garantieabrechnung bei der DRT

(a) Reichsbürgschaft zugunsten der I.G. Farbenindustrie⁶⁶⁷

Die seit dem 13. Oktober 1942 von RM 500.000,- auf RM 1.837.500,- gestiegenen Bauaufwendungen wurden dem Antrag auf Exportdeckung zugrundegelegt. Auf Basis dieser Bemessungsgrundlage informierte die DRT am 14. Mai 1943 das RWM, das

⁶⁶⁶ Sämtliche RWM-Schreiben BArchB, R 8135/5929

⁶⁶⁷ Reichsbürgschaft für Montegal/Spanien, BArchB, R 8135/2055

seinerseits die DRT am 18. Juli 1943 zum Abschluss des Sicherungsvertrages ermächtigte. Aufgrund dieser gegebenen Wertverhältnisse berechnete die DRT am 21. Juli 1943 die Bürgschaftsprämie an die I.G. Farben.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 1943 informierte die nunmehr als „Miresa“ (vormals Montegal) firmierende Gesellschaft, dass die Bauaufwendungen seit der Bürgschaftsbestätigung zwischenzeitlich auf RM 2.997.290,48 RM gestiegen seien. Das RWM erklärte wegen der früheren besonderen Befürwortung des Projektes mit der erhöhten Deckungssumme einverstanden, die die DRT ihrer berechtigten Prämienberechnung an die I.G. Farbenindustrie zugrunde legte.

Durch einen Fliegerschaden am 22. November 1943 wurden beim RWM größere Aktenbestände – unter anderem auch wegen „Miresa“ – vernichtet.

Mit Schreiben vom 18. Januar 1944 informierte die I.G. Farbenindustrie über eine weitere Erhöhung der Bauaufwendungen auf nunmehr RM 3.235.842,08 und beantragte hierfür eine Ersatz-Deckungszusage.

Die DRT erstellte anhand der geänderten Bemessungsgrundlage eine geänderte Prämienrechnung und informierte das RWM und die I.G. Farbenindustrie am 28. Februar 1944. Das RWM erteilte seine Ermächtigung zur Abgabe einer Ergänzungserklärung wegen Risikodeckung am 24. Februar 1944. Mit Schreiben vom 22. September und 17. Oktober 1944 informierte die I.G. Farbenindustrie wegen Verminderung der offenen Forderungen aufgrund von Teilzahlungen, dass sich das Restrisiko auf nunmehr RM 4.308.196,42 belaufe.

Dieser noch relativ überschaubare Einzelfall verdeutlicht, welchen Aufwand jede einzelne Veränderungsmeldung für die DRT bedeutete. Daher bilden Buchungsanzeigen, Stornierungen, Übersichten über den Baufortschritt und die bisherige Projektabrechnung den weitaus überwiegenden Teil des Archivmaterials und deuten die Größenordnung der internen Inanspruchnahme der DRT an.

(b) Reichsbürgschaft gegenüber der Wirtschaftseinsatz Ost GmbH (WEO)⁶⁶⁸

Durch Erklärung vom 17. Oktober 1944 übernahm das Deutsche Reich die Sicherstellung eines Konsortialkredites über RM 100 Mio., der zum Ankauf, zur Fertigung und Verwertung übernommener Warenbestände sowie zur Einlagerung von Waren (Prämienwaren für die von deutschen Truppen besetzten Ostgebiete) bestimmt war und die zur Zeit jedoch in Deutschland eingelagert werden mussten, um daraus die Verluste durch politische Umstände, Preisverfall oder Lagerung abzudecken. Durch das Ausbleiben der hieraus erwarteten Verkaufserlöse konnte der Ursprungskredit nicht zurückgezahlt werden. Das Deutsche Reich trat durch selbstschuldnerische Bürgschaft in voller Höhe für die Kreditverpflichtungen ein.

Geschäftsgrundlage für dieses Bürgschaftsgeschäft war ein Schreiben des Generalfeldmarschalls des Großdeutschen Reiches vom 2. November 1942 mit dem Hinweis, dass im Hinblick auf die ständige Vergrößerung der besetzten Räume die Wirtschaft in den besetzten Ostgebieten ihre kriegswirtschaftlichen Funktionen nur erfüllen könne, „...wenn die in der deutschen Wirtschaft vorhandenen kaufmännischen und technischen Erfahrungen planmäßig genutzt werden.“⁶⁶⁹

Zu diesem Zweck gründeten die Reichsgruppen Industrie und Handel die Wirtschaftseinsatz Ost GmbH (WEO), die „...auf den nicht bereits von den bisher zugelassenen Ostgesellschaften betreuten Zweigen der gewerblichen Wirtschaft alle verfügbaren deutschen und europäischen Wirtschaftskräfte heranziehen und die herangezogenen Firmen und Unternehmen bei der praktischen Arbeit zu unterstützen habe.“

Dabei dürfe sich die WEO nicht zu einer Konzerngesellschaft entwickeln, sondern sie solle führen und die vornehmliche Aufgabe übernehmen, die einzelnen Firmen und Unternehmer auszuwählen und einzusetzen, soweit sie nicht selbst vorübergehend die gewerblichen Betriebe und Handelsunternehmen übernehmen müsse.

⁶⁶⁸ Reichsbürgschaft gegenüber der Wirtschaftseinsatz Ost GmbH, Berlin, BArchB, R 8135/5860 und 5724

⁶⁶⁹ Schreiben Göring vom 2. November 1942, BArchB, R 8135/5860

Mit Schreiben vom 23. Oktober 1943 erbat darum die WEO (Versorgungswerk) GmbH von der DRT die Hergabe einer Reichsbürgschaft zur Absicherung eines Bankkredites in Höhe von RM 100 Mio. zur Durchführung der durch den Göring-Erlass vom 2. November 1942 gestellten Aufgaben.

Die vom Beauftragten der WEO im Einvernehmen mit der Sondergruppe Versorgung unter Berücksichtigung der auf die einzelnen Kontingentsträger entfallenden Anteile wurden unter Berücksichtigung der aus den einzelnen Gebieten vorliegenden Artikellisten aufgeteilt. Daraus wurden die von der Reichsstelle für Textilwirtschaft und dem RWM zu genehmigenden Erzeugungsprogramme aufgestellt und den Verteilungsstellen und Fachgruppen Produktionsanweisungen erteilt. Die Zentrallagergemeinschaft (ZLG) für Bekleidung führte die technische und wirtschaftliche Abwicklung der Erzeugungsprogramme im Auftrag der WEO durch.

Die WEO war eine zur Durchführung eines Göring-Erlasses gegründete Gesellschaft, die die Durchführung der Aktion auf Veranlassung der Reichsstelle für Kleidung und verwandte Gebiete der ZLG übertragen hat. Die ZLG wurde auf Veranlassung der Reichsstelle für Kleidung und verwandte Gebiete mit Zustimmung des RWM zur Durchführung besonderer Beschaffungsvorhaben errichtet.

Die ZLG berechnete zur Deckung ihrer Kosten einen von der Reichsstelle für Kleidung und durch den Reichskommissar für die Preisbildung genehmigten Aufschlag. Im Rahmen der gestellten Aufgaben lief ferner das Programm zur Versorgung der Zivilbevölkerung im Osten mit sonstigen Konsumgütern (Glaswaren, Keramik, Kleineisenwaren usw.) mit einem Umfang von annähernd RM 25 Mio.

Die „rückläufige Frontbewegung“, d.h. der unaufhaltsame Zusammenbruch der Front im Osten brachte es jedoch mit sich, dass zur Verhinderung der Verschleuderung der Waren und zu deren Sicherstellung für die nächstjährigen Prämienprogramme Auffang- bzw. Nachschublager für das Textilprogramm der ZLG errichtet werden mussten. Soweit andere Güter betroffen waren, mussten die Lager von den einzelnen Liefer- und Einsatzfirmen eingerichtet werden.

Da diese Firmen jedoch die Finanzierung der Lagereinrichtung aus eigenen Mitteln nicht darstellen konnten, musste die WEO als Auftraggeber die notwendigen finanziellen Ressourcen beschaffen. Der Finanzbedarf zur Zwischenfinanzierung der geplanten Programme sollte durch Disposition der Mittel für Produktion und Lagerung der anfallenden Textilien in Höhe von RM 30 Mio. bereitgestellt werden, während die sonstigen Konsumgüter durch einen RM 100 Mio.-Bankkredit mit halbjährlicher Laufzeit ab 15. Oktober 1943 mit einmaliger Prolongationsmöglichkeit finanziert werden sollten. Darum beantragte die WEO bei der DRT, durch die Dresdner Bank als Führende einen Konsortialkredit bei der Dresdner Bank, der Deutschen Bank, der Reichskreditgesellschaft und der Commerzbank mit je RM 25 Mio. durch eine Reichsbürgschaft abzusichern.

Hinzu sollte eine weitere Bürgschaft des Reiches zu banküblichen Konditionen treten, durch die die WEO von all den Verlusten freigestellt werden sollte, die sich nicht nur aus der Finanzierung der Lagerhaltung und der Produktions-Zwischenfinanzierung der Konsumgüter ergeben könnten, sondern auch für Verluste durch politische Umstände oder durch Preisverfall.

Unabhängig von den noch nicht abgeschlossenen Verhandlungen über die endgültige Ausgestaltung der Kredite und ihre Besicherung wurden bereits zu diesem Zeitpunkt Teilabrufe aus den Kreditkontingenten getätigt und genehmigt. Die DRT, der die Ausgestaltung und Federführung bei den gesamten Verhandlungen übertragen worden war, wies auf folgende Problempunkte hin:

- (a) Eine rechtlich einwandfreie Verpfändung sei aus technischen Gründen kaum möglich; mit Schreiben vom 24. Februar 1944 an die RWM/RFM hatte die DRT darauf aufmerksam gemacht, dass die Handlingkosten aus dem zugestandenen Lenkungsaufschlag nicht gedeckt werden könnten; beide Ministerien hätten jedoch den Antrag auf Kostendeckung zu Lasten der reichsverbürgten Kredite abgelehnt.
- (b) Bei den für die Aktionen vorgesehenen Waren seien zwischenzeitlich Preissteigerungen durch Zinsen und Handlingkosten eingetreten, die die Preise für diese Waren gegenüber den sonst in den Absatzgebieten verfügbaren Waren des Absatzkontors bzw. der Mitte-Ost GmbH und aus Wehrmachtsbeständen erhöht hätten, so dass die

Tagespreise im Vergleich unter den fortgeschriebenen Verrechnungspreisen der WEO lägen. Für Verluste aus den Warenübernahmen der Wirtschaftsinspektionen könne die Reichsbürgschaft jedoch nicht in Anspruch genommen werden, da es sich um Verluste durch deutsche Behördeneingriffe handele. Zur Deckung dieser Verluste ständen weder Garantie- noch Heeresmittel zur Verfügung, und die Abwicklung der Geschäfte sei eilbedürftig.

Während die Verhandlungen über die Zurverfügungstellung der Bankmittel und ihre Absicherung weitergeführt wurden, erfolgten fortwährend weitere Teilabrufe, so dass die Aktualisierung des Kreditstatus und dessen Dokumentation erhebliche interne organisatorische Probleme aufwarf.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 1944 an die DRT genehmigte das RWM dann doch noch die Erteilung der Bürgschaften und Garantien an die Bankengemeinschaft zur Finanzierung der Beschaffung von Textilien und sonstigen Waren zur Versorgung der Zivilbevölkerung in den Ostgebieten, die allerdings zwischenzeitlich durch den Kriegsverlauf gefährdet bzw. bereits verlorengegangen waren. Aus diesem Grund wurden die noch vorhandenen Warenbestände zur Versorgung der Reichsbevölkerung umgewidmet und die Finanzierung längstens bis zum 15. Oktober 1945 prolongiert.

(c) Wertmäßige Entwicklung der Reichsgarantien für Regierungsgeschäfte

Gemäß des Auftrags des RWM vom 17. Februar 1930 gehörte es zu den Obliegenheiten der DRT, die notwendigen statistischen Aufzeichnungen zu führen und durch Monatsmeldung an das RWM über die Entwicklung des Garantierisikos zu berichten. Aus den hierfür gemeldeten Werten lassen sich folgende Relationen ableiten:

Stand des Garantie-/Bürgschaftsobligos Juni 1944⁶⁷⁰

Gesamtbetrag der Einzelbürgschaften/-garantien	3.336.400.183,87
Davon durch Ablauf frei geworden	<u>924.272.265,51</u>
Netto-Obligo	2.412.127.918,36

⁶⁷⁰ Schreiben DRT vom 21. September 1944, BArchB, R 8135/5912

Dieses Gesamtobligo verteilte sich auf 31 Länder-Risiken. Die Vergleichswerte für Juni 1942 bzw. 1943 lauteten:

	<u>1942</u>	<u>1943</u>
Gesamte Einzelbürgschaften/-garantien	1.715.431.894,33	2.324.671.771,83
Frei durch Risiko-Ablauf	<u>461.421.240,40</u>	<u>629.017.937,73</u>
Netto-Obligo	1.254.010.653,93	1.695.653.834,10

Die einzelnen Bürgschaften und Garantien betrafen sowohl Warenlieferungen bestimmter deutscher Unternehmen bzw. sonstige Leistungen und Verpflichtungen für Immobilien (Ankauf bestimmter Gruben für Erz und andere Abbauprodukte), aber auch bestimmte Länderkredite und Länder-Kreditabkommen.

Die Erteilung von Reichsgarantien und Reichsbürgschaften in Federführung für die einbezogenen Ministerien erforderte bei der DRT eine hochspezialisierte, kaufmännische Organisation, die den Reichsministerien die Beschäftigung eigenen Personals ersparte. Aus heutiger Sicht gehören die Kontrolle der Abrechnung von Bürgschaften und Garantien, ebenso wie die Übernahme administrativer Tätigkeiten wie z.B. die Baufortschrittskontrolle anhand der Baukonten, nicht zu den berufsüblichen Tätigkeiten einer WPG und werden daher meistens in WPG-Beteiligungsgesellschaften ausgelagert.

VI. Zusammenfassung

Ziel der Arbeit war zunächst die Frage, wie sich die Implementation der Kontrollinstanz WP/WPG in der wirtschaftsrechtlichen Wirklichkeit und im institutionellen Vergleich mit den spezifischen Lösungen in England und den USA vollzog. Untersucht werden sollte vor allem, ob und inwieweit die durch die Machtergreifung und Machtdurchsetzung der Nationalsozialisten eingetretenen Rechtsänderungen – durch Fortbildung oder Neuschöpfung – die deutschen Unternehmen zwischen 1933 und 1945 ausgerichtet, kontrolliert und gesteuert haben und inwieweit die DRT daran mitwirkte.

Analog zu den im Eigeninteresse der großen Banken gegründeten Treuhandgesellschaften und den ihnen übertragenen besonderen Revisionsaufgaben wandelte die Weimarer Republik die aus der Erbmasse der Reichs-Kriegsgesellschaften hervorgegangene DRT zunächst zu einer Prüfungseinrichtung für den Industriebesitz des Deutschen Reiches um. Deren Hauptaufgabe war die Mitwirkung bei der aktienrechtlichen Kontrolle von Kapitalgesellschaften, an denen das Deutsche Reich beteiligt war. In der Folgezeit wurde diese Aufgabe durch die Übernahme von Prüfungsmandaten sowohl aus der Privatwirtschaft als auch von Rüstungsunternehmen wesentlich erweitert.

Es konnte gezeigt werden, dass von den einschlägigen Rechtsgebieten mit Einfluss auf Bilanzierung und Erfolgsermittlung vor allem die Entwicklungen des Gesellschafts- und des Kapitalverkehrsrechts bedeutungsvoll waren, weil die Berücksichtigung anderer Rechtsgebiete im Jahresabschluss berufsüblich durch den Abschlussprüfer von der Abschlussprüfung insoweit ausgeschlossen werden, wenn sie ohne Einfluss auf die Rechnungslegung bleiben. Hinzu kam, dass nur solche Auswirkungen beachtlich sein sollten, die WP im Rahmen ihrer gesetzlichen Prüfungstätigkeit offenlegten, indem sie verschiedene Zustände der Rechnungslegung auf ihre Entsprechung mit Gesetz und Gesellschaftsvertrag prüften. Die Untersuchung konzentrierte sich daher auf die primär relevanten Rechtsgebiete Aktiengesetz und Anleihestockgesetz.

Es konnte weiter gezeigt werden, dass diese beiden Rechtsgebiete unterschiedlich stark für die Ausübung bisher noch nicht genutzter Kontroll- und Lenkungsmaßnahmen

geeignet waren: während das bereits seit langem (1884) in Deutschland eingeführte Aktienrecht bis zu seiner Inkraftsetzung in der Form des AktG1937 im Wesentlichen nur noch solche Veränderungen erfuhr, über die bereits durch lange vorausgehende Reformbemühungen ein Konsens zwischen Gesetzgebung und Wirtschaftsanwendung gefunden worden war, war das 1934 erstmals kodifizierte und dann in zwei weiteren Novellierungen aktualisierte Anleihestockgesetz vom Zeitgeist geprägt. Während das AktG1937 durch seine speziellen Wertansatz- und Bewertungsvorschriften vorzugsweise den Grundsatz der bilanziellen Vorsicht und des Gläubigerschutzes verfolgte, lag die Begründung des Anleihestockgesetzes in seiner Bestimmung zur Mittelbeschaffung durch unternehmensverträgliche Kapitalabschöpfung. Ein Höchstgewinn von 6% auf das Grundkapital verblieb der Gesellschaft für Zwecke der Gewinnausschüttung oder auch Thesaurierung. Der überschießende Betrag wurde durch befristete Zwangsanlage in Staatsschuldverschreibungen abgeschöpft, wenn er nicht auf anderem Wege neutralisiert werden konnte.

Unbestritten wurde in der Zeit zwischen 1933 und 1945 durch das NS-Regime bei der Verfolgung seiner politischen und militaristischen Ziele in erheblichem Maße kontrollierend und steuernd in Wirtschaftsabläufe eingegriffen. Aber diese Eingriffe wirkten sich in dem schmalen Segment der Rechnungslegung und Prüfung durch WP nicht erkennbar aus, weil die bereits während der Weimarer Republik konzipierten, maßgeblichen gesetzlichen Normen auch unter dem NS-Regime im Wesentlichen bis zur Novellierung durch das AktG1965 unverändert bestehen blieben.

Die Rechtsstellung der DRT und die Zusammenarbeit mit ihren Mandanten waren immer besonderer Art. In der Zeit zwischen ihrer Gründung und dem Ende der Weimarer Republik wurde die DRT als bevorzugte, genehme Treuhandgesellschaft für das RFM bzw. RWM tätig und führte die ihr übertragenen Mandate nach den Vorschriften des HGB1897 bzw. der RHO monopolartig aus. Die Prüfungsberichte wurden auf Bitten der Mandanten so erstellt, dass sie eine schnelle und sichere Information der Berichtsempfänger vor allem über das Jahresergebnis und den auf den Mandanten entfallenden Gewinnanteil ermöglichten. Ein einheitlicher, förmlicher Bestätigungsvermerk über die durchgeführte Prüfung und die dabei beachteten gesetzlichen Grundlagen bzw. Satzungsbestimmungen war noch nicht durch das Gesetz

formuliert. Solche Bestätigungen unterschieden sich daher hinsichtlich des gewählten Wortlautes. Aufgrund der Krisenereignisse von 1931 und der damit verbundenen schlechten Erfahrungen hatte der Grundsatz des Gläubigerschutzes in der Unternehmens-Rechnungslegung und Bilanzierung durch das Gesetz Priorität.

Mit Einführung des AktG 1937 waren Prüfungsumfang und die darüber zu erteilende Bestätigung erstmals gesetzlich fixiert. Mit der Erteilung dieses Vermerkes bestätigte die DRT ihren geprüften Mandanten, dass deren Jahresabschluss aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Geschäftsbericht, soweit er das abgelaufene Geschäftsjahr erläuterte, grundsätzlich den gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften entsprachen, also lediglich richtig im Sinne des Gesetzes waren.

Die DRT wurde ab 1933 nicht mehr nur als lediglich genehme Treuhandgesellschaft gemäß RHO, sondern durch ein besonderes Vertrauensverhältnis zu staatseigenen bzw. weitestgehend in öffentlichem Interesse produzierenden Unternehmen als WPG in der Weise Maßstäbe setzend tätig, dass andere WPG im Falle einer Auftragsübernahme auf die Einhaltung der von der DRT entwickelten und eingeführten Prüfungs- und Berichtsstandards verpflichtet wurden.

Dabei folgte die DRT auch den von den Mandanten geäußerten besonderen Wünschen hinsichtlich der Berichterstattung und –auswertung für Nebenzwecke, z.B. für die staatlichen Preisprüfungsstellen des RLM. Die Mitarbeiter der DRT waren angewiesen, selbst unter erschwerten Bedingungen diesen Sonderwünschen der Mandanten nachzukommen. Berichterstattung und Bestätigungsvermerk erklärten dann die Übereinstimmung des Jahresabschlusses mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften und die gegebene Ordnungsmäßigkeit der Buchführung durch Einhaltung der hierzu entwickelten Grundsätze (GOB)⁶⁷¹. Der Prüfungsbericht diente – wie in den Fällen der Prüfung von Unternehmen des Flugzeugbaues gezeigt werden konnte – nicht mehr exklusiv der Unterrichtung eines Aufsichtsrats, sondern wurde zum Kommunikationsmedium für das RLM, das geprüfte Unternehmen und die prüfende DRT.

⁶⁷¹ Vgl. hierzu z.B. WP-Handbuch 1996, Band I, S. 150-297 mit weiteren Nachweisen, Adler/Düring/Schmaltz, (ADS) Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 243 HGB, mit weiteren Nachweisen; Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, § 243 mit weiteren Nachweisen; Ulrich Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 4. Aufl., Düsseldorf 1976,

Es konnte gezeigt werden, dass WP und WPG der Prüfungsgegenstand und die dabei einzubeziehenden Gesichtspunkte durch das Gesetz – hier „Aktiengesetz“ - vermittelt wurden und dass ihr Prüfungsauftrag durch die Frage nach der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der speziellen Buchhaltungsnormen hinreichend beschrieben war. Sie waren nur beauftragt, die Richtigkeit des vorgelegten Jahresabschlusses festzustellen, ohne darüber zu befinden, ob der Jahresabschluss nach dem Verständnis anderer Leser auch als gut zu bezeichnen war. Darüber hinaus hatten die DRT-Prüfer festzustellen, ob die Buchführung zu beanstanden war und ob die von ihnen durch den Vorstand erbetenen Aufklärungen und Nachweise durch das geprüfte Unternehmen erteilt wurden. Schließlich sollten sie darüber befinden, ob der Geschäftsbericht, soweit es sich um den Erläuterungsbericht der Unternehmensleitung über das abgelaufene Geschäftsjahr handelte, zutreffend über die darin wiedergegebenen Tatsachen berichtete. Empirische Vergleiche der erteilten Bestätigungsvermerke unter geprüften Jahresabschlüssen mit dem zugrundeliegenden gesetzlichen Prüfungsauftrag deuten darauf hin, dass die Wirtschaftsprüfer der DRT auch nur im Umfang ihrer Prüfungen die spezielle Aussage der Richtigkeit des Jahresabschlusses bestätigten.

Aus der in verschiedenen Samples untersuchten Prüfungs- und Berichterstattungsmethode der DRT ließ sich herleiten, dass die vorgegebenen Bewertungsgrundsätze für die Gegenstände des Umlaufvermögens mit deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten und des im Fremdvergleich ermittelten beizulegenden Wertes bis zum Übergang der Unternehmen auf die Kriegsproduktion unter dem Gesichtspunkt der Richtigkeit und Angemessenheit noch zu vertreten waren. Mit einsetzendem bzw. fortschreitendem Kriegsverlauf änderten sich die wertbestimmenden Prämissen jedoch: die nach den militärischen Anfangserfolgen unübersehbaren Misserfolge und Niederlagen wirkten sich auch auf die Verwendbarkeit und damit auf den Wert militärischer Güter aus. So hatte die Luftwaffe in der Luftschlacht um England nicht nur einen für den weiteren Kriegsverlauf wichtigen Teil ihres Flugzeugbestandes, sondern vor allem gut ausgebildete Besatzungen für Jagdmaschinen und Bomber verloren. Selbst wenn die heimische Flugzeugindustrie bis 1944 in steigenden Stückzahlen noch Ersatz liefern konnte, so fehlten nun erfahrene

Besatzungen ebenso wie mit fortschreitendem Kriegsverlauf und wegen der immer stärkeren Zerstörung der Hydrieranlagen generell die notwendigen Treibstoffmengen. Diese Entwicklung hätte nicht ohne Auswirkungen auf die Bewertung der Erzeugnisse in den Unternehmensbilanzen bleiben dürfen.

Es konnte gezeigt werden, dass nicht nur die notwendigen Berichtigungen bei den Wertansätzen für die Militärgüter unterblieben, sondern dass nach wie vor entsprechend der verrechneten Herstellungskosten bewertet wurde. Aufgrund dieser Überbewertungen wurden von der DRT Gewinnausschüttungen für vertretbar gehalten.

Noch deutlicher trat diese Diskrepanz zwischen Nominalwert und beizulegendem Wert bei den staatlichen Wertpapieren zutage: der Außenwert der Reichsmark blieb völlig unberücksichtigt und es galt unverändert die Prämisse einer vollwertigen, staatlichen Einlösung der Schuldtitel, die bei der Inbesitznahme liquider Vermögen emittiert worden waren. Diese Positionen wurden jedoch in den Unternehmensbilanzen unverändert zum Nominalwert angesetzt und im Rahmen der Abschlussprüfung von den WP uneingeschränkt testiert, obwohl bei verständiger Wertung der objektiven Gegebenheiten spätestens seit Frühjahr 1943 nicht mehr mit deren Einlösung zu rechnen war.

Es spricht gegen die hier vertretene Berufsauffassung, dass erst im Prüfungsbericht einer der „kleinen“ Prüfungsgesellschaften und nur wenige Tage nach Kriegsende das Problem der zurückgestauten Abschreibungen erkannt und offen angesprochen wurde, denn damit wurde indirekt auf unrichtige, von den beauftragten WP aber als gesetzeskonform testierte Jahresabschlüsse hingewiesen. Aber selbst wenn die unterzeichnenden Experten des Bilanz- und Rechnungswesens keine Möglichkeit sahen, diesen fundamentalen Fehler anzusprechen, so hätten sie zumindest nach Beseitigung des NS-Regimes von fachlich berufener Seite auf diese Umstände und die Unrichtigkeiten hinweisen müssen.

Bedenklich erscheinen in diesem Zusammenhang auch verschiedene Gutachten, die von der DRT mit unterschiedlichen Aufgabenstellungen angefertigt wurden.

Aus dem Tenor, der aus dem Gutachten in der Sander-Affäre bei der Dresdner Bank herauszulesen ist, wird die Ablehnung der DRT gegenüber dem Initiator des Gutachtens

und den Umständen, die zu dieser Beauftragung geführt haben, deutlich. Es unterbleibt allerdings eine Rüge des Vorstands wegen unklarer Anweisungen.

Das Gutachten für die Carl-Zeiss AG war insoweit unkritisch, als der steuerlich relevante Sachverhalt eindeutig war und nach der Machtübernahme, ohne mit Widerspruch oder Kritik rechnen zu müssen, im nationalen Sinn und gegen die Folgen des Versailler Vertrages veröffentlicht werden konnte.

Die im Zusammenhang mit Arisierungen erstatteten Gutachten der DRT vermitteln nicht den Eindruck, dass sich die Gutachterin kontrovers zum Zeitgeist äußern und auf die Unrechtmäßigkeit der Vermögensentziehungen bei der jüdischen Bevölkerung hinweisen wollte, sondern bestätigten entweder widerspruchlos den Anspruch auf die zutreffende Bemessungsgrundlage für die Abgabenerhebung oder für den Personenkreis, zu dessen Gunsten arisiert wurde. Diese der notwendigen gutachterlichen Unabhängigkeit zuwiderlaufende Haltung wurde im Fall der Wochinger-Brauerei zu einem Desaster für die DRT und stellte deren Kompetenz für die Übernahme solcher Tätigkeiten auf der Ministerebene erheblich in Frage. Aus diesem Grund ist es verständlich, dass sich die DRT in dieser Angelegenheit offiziell nicht mehr äußerte.

Ähnlich großzügig beurteilte die DRT die Umstände, die den Jahresabschlüssen der Roges zu Grunde lagen und erteilte den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk für einen Jahresabschluss, dessen Desorganisation sie im Vorjahr noch zu einer Versagung des Testats veranlasst hatte, obwohl in der Zwischenzeit keinerlei organisatorische und tatsächliche Verbesserungen des Betriebsablaufs oder bei den für eine Bilanzerstellung notwendigen Maßnahmen erreicht worden waren.

Alle diese Kritikpunkte lassen darauf schließen, dass die Aufträge durch Ministerien oder von in staatlichem Interesse produzierender Unternehmen monopolartig der DRT zufielen, weil die Auftraggeber davon ausgehen konnten, dass die Prüfungshandlungen der DRT den politischen Konsens zwischen Staat und staatsnahen Unternehmen nicht belasten würden. Diese Erkenntnis lässt sich zwar nicht aus den Prüfungs- und sonstigen Berichten der DRT *expressis verbis* ablesen. Sie ergibt sich vielmehr, wenn man die fachlichen Äußerungen der DRT der politischen Generallinie des Staates gegenüberstellt, in dessen Auftrag sie tätig wurde.

Die DRT wusste, was das NS-Regime als direkter oder indirekter Auftraggeber von ihr erwartete und bewegte sich in diesem vorgegebenen Rahmen, ohne dass ständig auf diese Beziehung hingewiesen werden musste. Außerdem war ihre eigene Kontrollinstanz, ihr Aufsichtsrat, mit zuverlässig-regimetreuen Mitgliedern besetzt.

Die DRT und ihre Vorstandsmitglieder standen nicht in der Öffentlichkeit, wie sie von anderer Prominenz gesucht wurde, sondern blieben eher im Hintergrund. Untersucht man ihre Beiträge und die dabei gezeigte Anpasstheit aus heutiger Sicht, so vermitteln sie den Eindruck eines wenig bekannten Expertentums mit bedeutsamen Konsequenzen sowohl für das Regime als auch für die Wirtschaftsunternehmen.

Auszug aus den Erfolgsrechnungen der Deutsche Revisions- und Treuhand AG
für die Jahre 1925 – 1945

	Erträge aus Revisions- und Treuhandtätigkeit 1)	Aufwendungen für Revisions- und Treuhandtätigkeit Löhne/Geh. 3) Sonst. Aufwdg. 4)	
1925	386.978,-	273.631,-	
1926	660.748,-	555.319,-	
1927	631.316,-	594.487,-	
1928	836.472,-	799.422,-	
1929	969.789,-	894.674,-	
1930	1.282.810,-	1.245.301,-	
1931	1.515.945,-	1.533.903,-	
1932	1.639.633,-	913.890,-	481.545,-
1933	1.711.183,-	956.422,-	603.230,-
1934	1.886.370,-	1.101.386,-	530.290,-
1935	2.132.541,-	1.384.951,-	645.026,-
1936	2.819.802,-	1.673.976,-	619.522,-
1937	2.684.671,-	2.041.970,-	8.429,-
1938	3.104.632,-	2.387.256,-	15.994,-
1939	3.903.982,-	3.095.253,-	10.881,-
1940	4.971.151,-	3.723.266,-	17.133,-
1941	6.389.932,-	4.816.260,-	22.144,-
1942	6.262.489,-	4.821.738,-	24.956,-
1943	6.577.994,-	4.950.166,-	28.338,-
1944	4.386.403,-	3.638.507,-	27.237,-
1945	995.079,-	1.303.086,-	5.000,-

- 1) Im Betrachtungszeitraum hat die DRT innerhalb der Erfolgsrechnung verschiedentlich Postenausweis und –inhalt teils freiwillig, teils aufgrund gesetzlicher Vorschrift, z.B. durch das Aktiengesetz 1937 – geändert. Deshalb wurden bis einschl. 1936 die „Erträge aus Revisions- und Treuhandtätigkeit“ ausgewiesen und ab 1937 der „Ausweispflichtige Rohüberschuss,“ also die „Erträge aus Revisions- und Treuhandtätigkeit“ abzüglich „nicht gesondert ausgewiesener Aufwendungen.“
- 2) Die Einzelwerte wurden den jeweiligen Geschäftsberichten für die einzelnen Geschäftsjahre entnommen.
- 3) Hierbei handelt es sich für die Jahrgänge 1925 – 1931 um die Ertragsrechnungsposition „Handlungsunkosten und Gehälter“, die hier für die Jahre ab 1932 als Summe aus „Löhnen und Gehältern“ sowie „Soziale Abgaben“ ausgewiesen werden und denen bis 1936 aus Vergleichbarkeitsgesichtspunkten die jeweiligen „Sonstigen Aufwendungen“ hinzuzurechnen sind.
- 4) Diese Aufwendungen betreffen für die Geschäftsjahre 1932 – 1936 im wesentlichen die den Mandanten weiterberechneten Reisekosten für die Mitarbeiter. Ab 1937 sind diese Reisekosten gem. AktG 1937 mit den Erlösen aus Revisions- und Treuhandtätigkeit zum „Ausweispflichtigen Rohüberschuss“ saldiert. Daher entfällt ab 1937 der korrespondierende Ausweis der Reisekosten-Aufwendungen in den „Sonstigen Aufwendungen“. Ab 1937 werden hier die „Gesetzlichen Berufsbeiträge“ ausgewiesen.
- 5) Für den Zeitraum 1925 - 1943 hat die DRT nur Gewinn-Abschlüsse vorgelegt. Aufgrund der bereits feststehenden Wertberichtigungen für Kriegsschäden zeigt das Geschäftsjahr 1944 ein ausgeglichenes Ergebnis. Die im Geschäftsjahr 1945 vorgenommene Aufstockung der bereits vorhandenen Wertberichtigung für Kriegsschäden führte zu einem Verlustergebnis in Höhe der nachträglichen Wertberichtigung von RM 499.735,-.

VIII. Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
AAPA	American Association of Public Accountants
Abs.	Absatz
ADCA	Allgemeine Deutsche Credit-Anstalt
ADHGB1871	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch von 1871
ADHGB1884	Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch von 1884
ADR	Akademie für Deutsches Recht, München
AfS	Archiv für Sozialgeschichte
AG	Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AktG1937	Aktiengesetz von 1937
AktG1965	Aktiengesetz von 1965
Art.	Artikel
BArchB	Bundesarchiv Berlin
BArchG	Bundesarchivgesetz
BArchK	Bundesarchiv Koblenz
BdBD	Bund der Buchsachverständigen Deutschlands
BGB1900	Bürgerliches Gesetzbuch von 1900
BHR	Business History Review
bzw.	beziehungsweise
C.A.	Chartered Accountant
CA1929	Companies Act von 1929
ca.	circa
CG	Corporate Governance
CPA	Certified Public Accountant
DAV	Deutscher Anwaltsverein
DDR	Deutsche Demokratische Republik
d.h.	das heißt

DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
Diss.	Dissertation
DJT	Deutscher Juristentag
DRT	Deutsche Revisions- und Treuhand AG
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FAVAG	Frankfurter Allgemeine Versicherungs AG
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Fachgutachten
FinArch	Finanzarchiv
FS	Festschrift
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB1897	Handelsgesetzbuch von 1897
Hrsg.	Herausgeber
ICC	Interstate Commerce Commission
idF	in der Fassung
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IHK	Industrie- und Handelskammer
ISA	International Standards on Auditing
i.V.m.	in Verbindung mit
JWG	Jahrbuch für Wirtschaftsgeschichte
KommAG	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KWG	Kreditwesengesetz
KWVO	Kriegswirtschaftsverordnung
LFA	Landesfinanzamt
MinR	Ministerialrat

NF	Neue Folge
NotVO	Notverordnung
NS	Nationalsozialismus
ns	nationalsozialistisch
NSBO	Nationalsozialistische Betriebszellen- Organisation
NSDAP	Nationalsozialistische Deutsche Arbeiterpartei
OKW	Oberkommando der Wehrmacht
RAM	Reichsarbeitsministerium
RFM	Reichsfinanzministerium
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RHO	Reichshaushaltsordnung
RJM	Reichsjustizministerium
RLM	Reichsluftfahrtministerium
RM	Reichsmark
RmfRuK	Reichsminister für Rüstung und Kriegsproduktion
ROI	Return on Investment
RRH	Reichsrechnungshof
RSM	Reichsschatzministerium
RStGB	Reichsstrafgesetzbuch
RWM	Reichswirtschaftsministerium
S.	Seite
SEC	Securities and Exchange Commission
TZ	Textziffer
VIAG	Vereinigte Industrie-Unternehmungen AG
VB	Völkischer Beobachter
VBB	Verband Berliner Bücherrevisoren
VDB	Verband Deutscher Bücherrevisoren
VDK	Verband Deutscher Diplomkaufleute
VDMA	Verband Deutscher Maschinenbau-Anstalten
VfZ	Vierteljahrshefte für Zeitgeschichte

vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VSWG	Vierteljahrschrift für Sozial- und Wirtschaftsgeschichte
WP	Wirtschaftsprüfer
WPG	Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WT	Der Wirtschaftstreuhandler
zB	zum Beispiel

X. Quellen- und Literaturverzeichnis

(1) Quellen

(a) Prüfungsberichte, Gutachten, Geschäftsberichte, Nachlässe

Bundesarchiv Berlin

R 2/9174
R 3001/20531
R 3001/20534
R 3001/20535
R 3001/20543
R 3001/20546
R 3001/20566
R 3101/17647
R 3101/17697
R 3101/17698
R 3101/18051
R 3101/18052
R 8135/18
R 8135/435
R 8135/771
R 8135/1036
R 8135/1193
R 8135/1790
R 8135/2030
R 8135/2055
R 8135/2100
R 8135/2462
R 8135/2673
R 8135/2697
R 8135/2740
R 8135/2741
R 8135/2742
R 8135/3544
R 8135/3737
R 8135/4082
R 8135/4188
R 8135/4189
R 8135/4555
R 8135/4688
R 8135/4953
R 8135/5189
R 8135/5300
R 8135/5397

R 8135/5576
R 8135/5627
R 8135/5647
R 8135/5860
R 8135/5899
R 8135/5904
R 8135/5912
R 8135/5919
R 8135/5928
R 8135/5929
R 8135/6368
R 8135/7056
R 8135/7900
R 8135/8116
R 8135/8117
R 8135/8613
R 8135/8627

- (b) Bundesarchiv Koblenz
Nachlass Friedrich Saemisch N 1171
- (c) Institut für Zeitgeschichte München
2/206/2
- (d) Wirtschaftsarchiv der Universität Köln
Geschäftsberichte der DRT 1925 – 1945

(2) Literaturverzeichnis

Adam, Alfons, Stellung und zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Vorstandes einer Aktiengesellschaft nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Diss., Düsseldorf 1941

Adler, Hans, Die künftige Ausgestaltung der deutschen Wirtschaftsprüfung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2 (1933), S. 157 f.

Adler, Wilhelm, Die Kontrolle der öffentlichen Unternehmungen, in: Richard Behm, (Hrsg.), Öffentliche Hand und Wirtschaftsgestaltung, FS für Kurt Wiedefeld zum 60. Geburtstag, Leipzig 1931, S. 66 – 96

Auler, Wilhelm, Der Wirtschaftsprüfer in der organischen Wirtschaft, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2 (1933), S. 364 – 366

ders., Der Umbau der Kapitalgesellschaften in organische Unternehmensformen, in: Der Wirtschaftsprüfer, 3 (1934), S. 345 – 347

Adler/Düring/Schmaltz (ADS), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG, nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, 5. Auflage, Stuttgart 1987

Bähr, Johannes, „Corporate Governance“ im Dritten Reich, in: Werner Abelshausen, Jan-Otmar Hesse, Werner Plumpe, (Hrsg.), Wirtschaftsordnung, Staat und Unternehmen – Neue Forschungen zur Wirtschaftsgeschichte des Nationalsozialismus – FS für Dietmar Petzina, Essen 2003, S. 61 – 80

ders., Modernes Bankrecht und dirigistische Kapitallenkung. Die Ebenen der Steuerung im Finanzsektor des „Dritten Reichs“, in: Dieter Gosewinkel, (Hrsg.), Wirtschaftskontrolle und Recht in der nationalsozialistischen Diktatur, Frankfurt am Main 2005, S. 199 – 223

ders., Die Dresdner Bank in der Wirtschaft des Dritten Reichs, München 2006

ders., Unternehmens- und Kapitalmarktrecht im „Dritten Reich.“ Die Aktienrechtsreform und das Anleihestockgesetz, in: ders. und Ralf Banken, (Hrsg.), Wirtschaftssteuerung durch Recht im Nationalsozialismus, Frankfurt am Main 2006, S. 35 – 69

ders., „Bankenrationalisierung“ und Großbankenfrage. Der Konflikt um die Ordnung des deutschen Kreditgewerbes während des Zweiten Weltkrieges, in: Harald Wixforth, (Hrsg.), Finanzinstitutionen in Mitteleuropa während des Nationalsozialismus, Stuttgart 2001, S. 71 – 93

ders. und Banken, Ralf, Wirtschaftssteuerung durch Recht im „Dritten Reich“. Einleitung und Forschungsstand, in: dies., (Hrsg.), Wirtschaftssteuerung durch Recht im Nationalsozialismus – Studien zur Entwicklung des Wirtschaftsrechts im Interventionsstaat des „Dritten Reichs“, Frankfurt am Main 2006, S. 3 - 32

dies., Ausbeutung durch Recht, in: dies., (Hrsg.), Das Europa des „Dritten Reichs“ – Recht, Wirtschaft, Besatzung, Frankfurt am Main 2005, S. 1 – 30

Bajohr, Frank, „Arisierung“ in Hamburg, Hamburg 1997

Bayer, Walter und Engelke, Sylvia, Die Revision des Aktienrechts durch das Aktiengesetz von 1937, in: ders. und Mathias Habersack, (Hrsg.), Aktienrecht im Wandel, Band I Entwicklung des Aktienrechts, Tübingen 2007, S. 619 – 669

Becher, Ernst, Aufbau, Organisation und Umwandlung der Aktiengesellschaft nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937 unter besonderer Berücksichtigung des

Problems der Anonymität und seine Überwindung in der Wirtschaft des Nationalsozialistischen Staates, Diss., Köln 1938

Beham, Peter, Das deutsche Pflichtprüfungswesen, Berlin 1940

Bircher, Paul, From the Companies Act of 1929 to the Companies Act of 1948 – A Study of Change in the Law and Practice of Accounting, New York und London 1991

Blau, Bernhard, Das neue Konzernrecht und die Pflichtrevision, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1 (1932), S. 64 – 68

Böcking, Hans-Joachim, Die öffentliche Aufgabe des Wirtschaftsprüfers – Untersuchungs- und Redepflicht versus verbale Verschleierung, in: Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, Vorträge des 12. Bonner Europa-Symposiums, herausgegeben von den Mitgliedern des Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, S. 73 – 93

Boelcke, Willi, Die deutsche Wirtschaft 1930 – 1945, Düsseldorf 1983

Brackmann, Karl-Heinz und Birkenhauer, Renate, NS-Deutsch – „Selbstverständliche“ Begriffe und Schlagwörter aus der Zeit des Nationalsozialismus, Reprint, Straelen 2001

Bräutigam, Petra, Mittelständische Unternehmer im Nationalsozialismus, München 1997

Brockhage, Bernhard, Zu den Fragen der Verantwortung und der Haftung des Wirtschaftsprüfers, in: Der Wirtschaftstreuhand, 3 (1934), S. 417 – 421

Broszat, Martin, Der Staat Hitlers, 15. Auflage, München 2000

Buchheim, Christoph, Unternehmen in Deutschland und NS-Regime 1933 – 1945, in: HZ, 282 (2006), S. 351 – 390

Buchholz, Paulludwig/ Becker, Theodor, Zur Entwicklung des Wirtschaftstreuhandwesens, in: Der Wirtschaftstreuhand, 5 (1936), S. 446 – 449

Budraß, Lutz, Flugzeugindustrie und Luftrüstung in Deutschland, 1918 – 1945, Düsseldorf 1998

ders., Kriegsdienst eines Dienstleisters, in: Werner Abelshäuser, Jan-Otmar Hesse, Werner Plumpe, (Hrsg.), Wirtschaftsordnung, Staat und Unternehmen, Festschrift für Dietmar Petzina, Essen 2003, S. 99 – 123

Curti, Arthur, Die englische Aktien-Gesellschaft nach neuem Recht, Berlin 1929

Danielcik, Hans, Deutsche Volkswirtschaft, in: VB vom 11. April 1933, Münchner Ausgabe

ders., Vorbereitung des organischen Wirtschaftsaufbaues, in: Die nationale Wirtschaft, 1/2 (1933/34), S. 127 – 129

ders., Das Konzernproblem im neuen Wirtschaftsrecht, in: Die nationale Wirtschaft, 4 (1936), S. 327 – 329

Deutsche Treuhand Gesellschaft, (Hrsg.), Geschichte der Deutschen Treuhand Gesellschaft (1890 – 1940), Berlin 1940

Dommach, Hermann, Der Funktionsverlust des Reichsrechnungshofs (RRH) in den Vorkriegsjahren, in: Theo Pirker, (Hrsg.), Rechnungshöfe als Gegenstand zeitgeschichtlicher Forschung – Entwicklung und Bedeutung der Rechnungshöfe im 20. Jahrhundert, Berlin 1987, S. 35 – 50

ders., Von Potsdam nach Frankfurt – Der Reichsrechnungshof im NS-Staat und die Neuordnung der staatlichen Finanzkontrolle im demokratischen Nachkriegsdeutschland, Berlin 1988

ders., Der Reichsrechnungshof während der Amtszeit seines Präsidenten Saemisch (1972 bis 1938), in: Heinz Zavelberg, (Hrsg.), Die Kontrolle der Staatsfinanzen – Geschichte und Gegenwart – 1714 – 1989, FS zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, Berlin 1989, S. 65 – 113

ders., Wie ein „Veilchen im Verborgenen“ – Der Rechnungshof des Deutschen Reiches im Zweiten Weltkrieg, in: Theo Pirker, (Hrsg.), Rechnungshöfe als Gegenstand zeitgeschichtlicher Forschung – Entwicklung und Bedeutung der Rechnungshöfe im 20. Jahrhundert, Berlin 1987

Drecoll, Axel, Der Fiskus als Verfolger, München 2009

Edwards, John Richard, The History of Accounting – Critical Perspectives on Business and Management, 4 Bände, London and New York 2000

Engelke, Sylvia/Maltschew, Reni, Weltwirtschaftskrise, Aktienskandale und Reaktionen des Gesetzgebers durch Notverordnungen im Jahr 1931, in: Walter Bayer/Mathias Habersack, (Hrsg.), Aktienrecht im Wandel, Band I, Die Entwicklung des Aktienrechts, Tübingen 2007, S. 570 – 618

Erker, Paul, A New Business History? in: AFS 42 (2002), S. 557 – 604

ders., Der lange Weg zu stabilen Leitungs- und Kontrollstrukturen, Aspekte der Coporate Governance bei den Chemischen Werken Hüls (CWH), in: Zeitschrift für Unternehmensgeschichte, 2004, S. 149 – 172

Fear, Jeffrey and Kobrak, Christopher, Diverging Paths: Accounting for Corporate Governance in America and Germany, in: BHR, Vol. 80 (2006), S. 1 – 48

Feder, Gottfried, Nationalsozialistische Wirtschaftsgestaltung, in: Die nationale Wirtschaft, 1/2 (1933/34), S. 117 – 120

Forster, Karl-Heinz, Staatliche Finanzkontrolle und private Wirtschaftsprüfung – Unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte der TREUARBEIT und mit einer Darstellung der Beziehungen zu den Organen der Finanzkontrolle, in: Heinz Günter Zavelberg, (Hrsg.), Die Kontrolle der Staatsfinanzen – Geschichte und Gegenwart 1714 – 1989, FS zur 275. Wiederkehr der Errichtung der Preußischen General-Rechen-Kammer, Berlin 1989, S. 115 – 143

Fraenkel, Ernst, Der Doppelstaat – Recht und Justiz im Dritten Reich, deutsche Ausgabe, Frankfurt am Main, 1984

Frank, Hans, Der Wirtschaftstreuhänder im nationalsozialistischen Staat, in: Kongress-Archiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Fachberichte und Reden des ersten deutschen Fachkongresses für das Prüfungs- und Treuhandwesen in Weimar vom 13. Bis 15. November 1936, Berlin 1937, S. 1 – 7

Frankfurter Allgemeine Zeitung, o.V., Das Ende der deutschen Bilanz, Nr. 66 vom 15. März 2008

Friedenberger, Martin, Gössel, Klaus-Dieter, Schönknecht, Eberhard, (Hrsg.), Die Reichsfinanzverwaltung im Nationalsozialismus, Bremen 2002

Friedländer, Heinrich, Die Aufgaben des Wirtschaftsprüfers bei Konzernen und Kartellen, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1 (1932), S. 11 f.

Frielinghaus, Otto, Der Beruf des Wirtschaftsprüfers, Berlin 1932

Garrels, Gerhard, Die stillen Reserven im Jahresabschluss der Aktiengesellschaft nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Diss., Quakenbrück 1941

Genschel, Helmut, Die Verdrängung der Juden aus der Wirtschaft im Dritten Reich, Göttingen u.a. 1966

Gerstner, Paul, Umfang der Pflichtprüfung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1 (1932), S. 270 – 274

Gessler, Ernst, Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung im Aktienrecht, in: Volkmar Muthesius, (Hrsg.), 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890 – 1965, Frankfurt am Main, S. 129 – 166

Gilles, Franz, Der Reichsrechnungshof zwischen obrigkeitsstaatlicher Tradition und geforderter Demokratisierung, in: Theo Pirker. (Hrsg.), Rechnungshöfe als Gegenstand zeitgeschichtlicher Forschung – Entwicklung und Bedeutung der Rechnungshöfe im 20. Jahrhundert, Berlin 1987, S. 19 – 32

Goetze, Paul, Nationalsozialistische Wirtschaftsauffassung und öffentliche Pflichten des Wirtschaftsprüfers, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1 (1932), S. 169 – 172

ders., Das neue deutsche Unternehmen, in: Der Wirtschaftsprüfer, 4 (1935), S. 146 – 149

Gosewinkel, Dieter, (Hrsg.), Wirtschaftskontrolle und Recht in der nationalsozialistischen Diktatur. Forschung und Forschungsperspektiven, in: ders., (Hrsg.), Wirtschaftskontrolle und Recht in der nationalsozialistischen Diktatur, S. IX – LIX, Frankfurt am Main 2005

Hachmeister, Dirk, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Prüfungsmarkt, Stuttgart 2001

Hardach, Gerd, Währungskrise 1931: Das Ende des Goldstandards in Deutschland, in: Harald Winkel, (Hrsg.), Finanz- und wirtschaftspolitische Fragen der Zwischenkriegszeit, Berlin 1973, S. 121 - 132

Hartwich, Hans-Herrmann, Parteien und Verbände in der Spätphase der Weimarer Republik – Wirtschaftskrise und Polarisierung, in: Volker Rittberger, (Hrsg.), 1933 – Wie die Republik der Diktatur erlag, Stuttgart u.a. 1983, S. 86 – 95

Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, Prüfung und Konzernbeziehungen im Rahmen der Pflichtprüfung, FG 11/1935, in: Der Wirtschaftstreuhand, 5 (1936), S. 19

ders., Zulässigkeit und Bildung von stillen Reserven in dem Bilanzposten „Rückstellungen“ und ihre Auflösung, FG 3/1937, in: Der Wirtschaftstreuhand, 6 (1937), S. 362

Hayes, Peter, Industry and Ideology, IG Farben and the Nazi Era, Cambridge 1987

Heikens, Harry, Der Abschlussprüfer nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Diss., Emden 1938

Heiser, Hans, Ein lahmer Aktienrechtsentwurf, in: Der praktische Betriebswirt, (1934), S. 500

Henke, Klaus-Dietmar, Die DresdnerBank im Dritten Reich, München 2006

Hofmann, Walter, Private Bank in öffentlichem Besitz, Mainz 1980

Homburg, Heidrun, Wirtschaftliche Dimensionen der deutschen Besatzungsherrschaft in Frankreich 1940 – 1944, in: Werner Abelshäuser, Jan-Otmar Hesse, Werner Plumpe, (Hrsg.), Wirtschaftsordnung, Staat und Unternehmen – Neue Forschungen zur Wirtschaftsgeschichte des Nationalsozialismus, FS für Dietmar Petzina, Essen 2003, S. 181 – 204

Hommelhoff, Peter, Machtbalancen im Aktienrecht, in: Werner Schubert, (Hrsg.), Die Aktienrechtsreform am Ende der Weimarer Republik – die Protokolle der Verhandlungen im Aktienrechtsausschuss des Vorläufigen Reichswirtschaftsrats unter dem Vorsitz von Max Hachenburg, Berlin und New York 1987, S. 71 – 100

ders., Eigenkontrolle statt Staatskontrolle – rechtsdogmatischer Überblick zur Aktienrechtsreform 1884, in: Werner Schubert, (Hrsg.), Hundert Jahre modernes Aktienrecht, Berlin und New York 1985, S. 53 – 105

Horn, Heinrich, Altes und neues Aktienrecht – 4. Teil: Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung, in: Der Wirtschaftstreuhand, 6 (1937), S. 145 – 148

Hortmann, Karl, Der Übergewinn nach § 22 KWVO in Industrie und Handel, in: Der Wirtschaftstreuhand, 10 (1941), S. 271

Hupperschwiller, Albert, Der Wirtschaftsprüfer als Hilfsbeamter der Staatsanwaltschaft, in: Die nationale Wirtschaft, 1/2 (1933/34), S. 22 – 24

Institut der Wirtschaftsprüfer (IdW), 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IdW - Rückblicke, o.O., o.J.

Isaac, Alfred, Unternehmensverflechtung und Bilanzrevision, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1 (1932), S. 380 – 384

James, Harold, The Reichsbank and Public Finance in Germany 1924 – 1933: A Study of the Politics of Economics during the Great Depression, Frankfurt am Main 1985, S. 180 – 198

Karlsch, Rainer und Stokes, Raymond, Faktor Öl, München 2003

Karoli, Richard, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis (Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht), Leipzig 1934

ders, Verweigerung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks und Publizität, in: Kongress-Archiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, 1. Deutscher Fachkongress für Prüfungs- und Treuhandwesen in Weimar vom 13. Bis 15. November 1936, Berlin 1937, S. 126 – 131

ders., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, in : Der Wirtschaftstreuhand, 6 (1937), S. 45 – 51 und S. 167 – 175

Kiesow, Wilhelm, Altes und Neues Aktienrecht, in: Der Wirtschaftstreuhand, 6 (1937), S. 131

Klatt, Marlene, Unbequeme Vergangenheit, Paderborn 2009

Klausing, Friedrich, Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, Berlin 1937

Klein, Friedrich, Die Finanzkontrolle im nationalsozialistischen Staat, in: Eckhart Schiffer und Helmut Karehnke, (Hrsg.), Verfassung, Verwaltung, Finanzkontrolle – FS für Hans Schäfer, Köln u.a. 1975, S. 209 – 232

Kluge, Ulrich, Die Weimarer Republik, Paderborn u.a. 2006

Köhler, Ingo, Die „Arisierung“ der Privatbanken im Dritten Reich, 2. Auflage München 2008

Kolb, Eberhard, Die Weimarer Republik, 6. Auflage, München 2002

Kratzsch, Gerhard, Der Gauwirtschaftsapparat der NSDAP, Münster 1989

Krukow, Rudolf, Die Bilanzprüfer nach der deutschen Aktienrechtsnovelle und die Auditors des englischen Aktienrechts, Diss., Rostock 1933

Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter, Handbuch der Rechnungslegung – Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Stuttgart 1990

Kuller, Christiane, Finanzverwaltung und Judenverfolgung, München 2008

Landauer, Edgar, Kapitalistischer Geist und Verwaltungsbürokratie in öffentlichen Unternehmungen, in: Schmollers Jahrbuch für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft im Deutschen Reiche, 54 (1930), S. 505 – 521

Le Coutre, Walter, Die bilanzmäßige Behandlung der stillen Reserven nach der Aktienrechtsnovelle vom 19. September 1931, in: Der Wirtschaftsprüfer, 1 (1932), S. 148 – 151

Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 4. Auflage
Düsseldorf 1976

Lehmann, Julius, Die Gestaltung des betrieblichen Rechnungswesens im Dienste der
Verwirklichung der Forderung „Gemeinnutz geht vor Eigennutz“, in: Der
Wirtschaftstreuhand, 4 (1935), S. 2 – 6 und 32 – 34

Lieder, Jan, Der Aufsichtsrat im Wandel der Zeit, Jena 2006

List, Helge, Die geschichtliche Entwicklung der Rechnungsprüfung im deutschen
Aktienrecht bis zum Aktiengesetz 1937, Diss., Tübingen 1998

Löhnig, Volker, Der Wirtschaftsprüfer in der Krise der Weimarer Republik – Die
Entstehung einer Profession unter dem Einfluss von Interessengruppen, Diss., Köln
2000

Löhr, Ernst, Die Verwaltung der Aktiengesellschaft, insbesondere unter
Berücksichtigung der Durchsetzung des Führerprinzips, Diss., Tauberbischofsheim
1940

Lück, Wolfgang, Die externe Rechnungslegung der Aktiengesellschaften in der
Bundesrepublik Deutschland und in den Vereinigten Staaten von Nordamerika,
Düsseldorf 1970

Markus, Brian, Der Wirtschaftsprüfer, München 1996

Matheus, Daniela, Mängel in der Abschlussprüfung, in: Der Wirtschaftsprüfer als
Element der Corporate Governance, Vorträge des 12. Bonner Europa-Symposiums,
herausgegeben von den Mitgliedern des Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht,
Bonn 2001, S. 7 – 24

Meinl, Susanne, Zwilling, Jutta, Legalisierter Raub, Frankfurt am Main und New
York 2004

Meisel, Bernd, Geschichte der deutschen Wirtschaftsprüfer, Köln 1991

Merkel, Hans, Die Wirtschaftslenkung in der deutschen Wirtschaftsordnung, in: Die
nationale Wirtschaft, 6 (1938), S. 266 – 269

Meyer, August, Das Syndikat – Reichswerke „Hermann Göring“, Braunschweig
1986

Meinl, Susanne und Zwilling, Jutta, Legalisierter Raub, Frankfurt am Main 2004

Möllenberg, Robert, Wirtschaftsprüfung und die Deutsche Revisions- und Treuhand
AG in der Zwischenkriegszeit, Diplom-Arbeit, Mannheim 2004

Möller, Walter, Die gegenwärtige Organisation der Wirtschaftsprüfung und ihre Entwicklungsmöglichkeiten im nationalsozialistischen Staat, Diss., Kallmünz 1936

Mönckmeier, Otto, Die Stellung des Prüfungs- und Treuhandwesens in der Wirtschaftsordnung, Kongress-Archiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Fachberichte und Reden des ersten deutschen Fachkongresses für das Prüfungs- und Treuhandwesen in Weimar vom 13. Bis 15. November 1936, Berlin 1937, S. 35 – 45

ders., Nationalsozialismus und Wirtschaftsprüfer, in: WP-Nachrichten, 4 (1935), S. 69 – 75

ders., Recht und Wirtschaft, in: Die nationale Wirtschaft, 6 (1938), S. 168 – 172

Müller, Gerhard, Reingewinn, Rücklagen und stille Reserven der Aktiengesellschaft nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Diss., Philippsburg 1940

Muthesius, Volkmar, 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft (1890 – 1965), Frankfurt am Main 1965

Olivet, Peter, Die Organisation der Organisation für öffentliche Verwaltung in der Bundesrepublik Deutschland, Berlin 1978

Opitz, Georg, Konzerne, Konzernbilanzen und Pflichtrevision, in: Der Wirtschaftsprüfer, 11/12 (1932), S. 215 – 218

Osterloh, Jörg, Die vollständige Enteignung nach der 11. Verordnung zum Reichsbürgergesetz, in: Dieter Ziegler, Die Dresdner Bank und die deutschen Juden, München 2006, S. 368 – 389

Oshima, Michiyoshi, Die Bedeutung des Kabinettsbeschlusses vom 4. April 1933 für die autonome Haushaltsgebarung der Wehrmacht, in: FinArch NF 2 (1981), S. 193 – 235

o.V., Nationalsozialistische Wirtschaftsordnung, in: Die nationale Wirtschaft, 1/2 (1933/34), S. 344 – 346

o.V., Der Wirtschaftstreuhand im nationalsozialistischen Staat, in: Der Wirtschaftstreuhand, 5 (1936), S. 122 – 124

o.V., Das Ende der deutschen Bilanz, FAZ Nr. 66 vom 15. März 2008

Pauly, Günther, Die Bekämpfung der Anonymitätsgefahren nach dem Aktiengesetz von 1937, Diss., Köln 1938

- Petzina, Dietmar, Elemente der Wirtschaftspolitik am Ende der Weimarer Republik, in: VfZ, 21 (1973), S. 127 – 133
- Pohl, Manfred, VIAG AG 1923 – 1998, Vom Staatsunternehmen zum internationalen Konzern, München und Zürich 1998
- Pothmann, Ute, Wirtschaftsprüfer zwischen betriebswirtschaftlicher Theorie und prüferischer Praxis – eine Fallstudie zur Bilanzprüfung nach der Bankenkrise 1931, in: JWG 1 (2007), S. 161 – 180
- Previts, Gary John und Merino, Barbara Dubis, A History of Accounting in the United States – the cultural Significance of Accounting, Columbus (Ohio) 1998
- Quick, Reiner, Gründung und frühe Entwicklung deutscher Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, in: VSWG, 91 (2004), S. 281 – 309
- Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex, Deutscher Corporate Governance Kodex in der Fassung vom 14. Juni 2007, o.O., o.J., S. 1-14
- Reichelt, Harld, Die Institution des Aufsichtsrats, Stuttgart 1998
- Riechers, Arndt, Das Unternehmen an sich – Die Entwicklung eines Begriffes in der Aktienrechtsdiskussion des 20. Jahrhunderts, Tübingen 1992
- Rosendorff, Richard, Die Reform des englischen Aktienrechts durch den Companies Act 1929 – Ein Beitrag zur Reform des deutschen Aktienrechts, Berlin 1930
- ders., Das neue deutsche Aktienrecht unter besonderer Berücksichtigung seiner Auswirkungen auf die Praxis des Aktienwesens, zweite Auflage, Berlin 1932
- ders., Die Pflichtprüfung (Audit) des Jahresabschlusses im englischen Aktienrecht, Berlin und Wien 1933
- Saemisch, Friedrich, Die Kontrolle der staatlichen Finanzwirtschaft, Berlin 1931
- ders., Die Beteiligung des Reiches an öffentlichen wirtschaftlichen Unternehmungen, in: Zeitschrift für ausländisches und öffentliches Recht und Völkerrecht, Band I, Teil I, Abhandlungen, S. 421 – 457
- Schnerer, Jonas, Das Verhältnis zwischen NS-Regime und Industrieunternehmen – Zwang oder Kooperation?, in: Zeitschrift für Unternehmensgeschichte 2006, S. 166 – 190
- Schmalenbach, Eugen, (Hrsg.), Grundriss der Betriebswirtschaftslehre, Band 10, Revisions- und Treuhandwesen, Leipzig 1928

Schmaltz, Kurt, Bilanz- und Betriebsanalyse in Amerika in Hinsicht auf ihre Verwertbarkeit für die deutsche Wirtschaft, Stuttgart 1927

Schmidt, Fritz, Die Weiterentwicklung des Wirtschaftsprüfers, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2 (1932), S. 450 – 454

Schnorr, Tanja, Historie und Recht des Aufsichtsrats, Diss., Würzburg 2000

Schubert, Werner, (Hrsg.), Akademie für Deutsches Recht 1933 – 1945, Protokolle der Ausschüsse, Berlin und New York 1986

ders. und Peter Hommelhoff, (Hrsg.), Die Aktienrechtsreform am Ende der Weimarer Republik – die Protokolle der Verhandlungen im Aktienrechtsausschuss des Vorläufigen Reichswirtschaftsrats unter dem Vorsitz von Max Hachenburg, Berlin und New York 1987

Sillén, Oskar, Internationaler Überblick über das Treuhand- und Bücherrevisionswesen, in: Walter Mahlberg u.a., (Hrsg.), Grundriss der Betriebswirtschaftslehre, Band 10, Leipzig 1930

Spieth, Eberhard, Vergleichende Gegenüberstellung und Wertung der wichtigsten Abschlussprüfungshandlungen in der amerikanischen und der deutschen Wirtschaftsprüferarbeit, Düsseldorf 1962

Spindler, Gerald, Kriegsfolgen, Konzernbildung und Machtfrage als zentrale Aspekte der aktienrechtlichen Diskussion in der Weimarer Republik, in: Walter Bayer und Mathias Habersack, (Hrsg.), Aktienrecht im Wandel, Band I, Entwicklung des Aktienrechts, S. 440 – 569

Spoerer, Mark, Von Scheingewinnen zum Rüstungsboom, Wiesbaden 1996

Thiäner, Frank, Das Verhältnis von Aufsichtsrat und Abschlussprüfern in der rechtshistorischen Entwicklung bis 1937, Diss., Frankfurt am Main 2007

Toeplitz, Heinrich, Begriff und Wesen der abhängigen Aktiengesellschaft nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Diss., Breslau 1937

Toury, Jacob, Jüdische Textilunternehmer in Baden-Württemberg 1683-1938, Tübingen 1984

Treuverkehr Aktiengesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft, Frankfurt am Main, (Hrsg.), Treuverkehr 1921 – 1971, FS zum fünfzigsten Jahrestag der Gründung der Treuverkehr Aktiengesellschaft am 3. März 1921, Frankfurt am Main 1971

Velder, Friedrich, Umfang der Pflichtprüfung, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2 (1932), S. 347 – 350

Voltmer, Walter, Abschreibungen in der Kriegswirtschaft, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 10 (1941), S. 121 – 127

Voss, Wilhelm, Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Stuttgart 1930

Wanieck, Otto, Vorschläge zur Reform des Revisions- und Treuhandwesens, in: Die nationale Wirtschaft, 1/2 (1933/34), S. 51 – 56

ders., Der Wirtschaftsprüferberuf im Neuaufbau der deutschen Wirtschaft, in: Der Wirtschaftsprüfer, 2 (1933), S. 361 – 364

Wehler, Hans-Ulrich, Deutsche Gesellschaftsgeschichte Vierter Band 1914 - 1949, München 2003

Weinert, Rainer, Wie ein „Veilchen im Verborgenen“ – Der Rechnungshof des Deutschen Reiches im Zweiten Weltkrieg, in: Theo Pirker, (Hrsg.), Rechnungshöfe als Gegenstand zeitgeschichtlicher Forschung – Entwicklung und Bedeutung der Rechnungshöfe im 20. Jahrhundert, Berlin 1987, S. 51 – 76

Werres, Karl, Neue Aufgaben der Wirtschaftsprüfers, in: Die nationale Wirtschaft, 1/2 (1932), S. 24 – 26

Weyershaus, Hans, Wirtschaftsprüfung in Deutschland und erster europäischer Zusammenschluss in den Jahren 1931 bis 1961, Diss., Düsseldorf 2007

Winkler, Heinrich August, Weimar 1918 – 1933, München 1993

Wirtschaftstreuhänder-Jahrbuch 1941, herausgegeben von Otto Mönckmeier, Leipzig 1941

Wirtz, Carl, Altes und neues Aktienrecht – 3. Teil: Bilanzbewertung und Bilanzgliederung, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 6 (1937), S. 140 – 145

Wixforth, Harald, Die Expansion der Dresdner Bank in Europa, München 2006

ders. und Ziegler, Dieter, Die Expansion der Reichswerke „Hermann Göring“, in: JWG 2008, S. 264 – 272

WP-Handbuch 1996, herausgegeben vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland E.V., 11. Auflage Band I, Düsseldorf 1996

WP-Handbuch 2006, herausgegeben von Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland E.V., 13. Auflage, Band I, Düsseldorf 2006

Wüstemann, Jens, Mängel in der Abschlussprüfung: Tatsachenberichte und Analysen aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, (Hrsg.), Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, Vorträge des 12. Bonner Europa-Symposiums, Bonn 2001, S. 25 – 60

Zentrum für europäisches Wirtschaftsrecht, (Hrsg.), Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance, Vorträge des 12. Bonner Europa-Symposiums, Bonn 2001

Ziegler, Dieter, Der Ordnungsrahmen, in: Johannes Bähr u.a., Die Dresdner Bank in der Wirtschaft des Dritten Reichs, München 2006, S. 43 – 74

ders., Die Dresdner Bank und die deutschen Juden, München 2006