

S. 270 / Nr. 50 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 69 I 270

50. Auszug aus dem Urteil vom 22. Dezember 1943 i. S. Rheintalische Creditanstalt gegen Krisenabgabe-Rekurskommission des Kantons St. Gallen.

Regeste:

1. Wehroferamnestie: Die Wehroferamnestie verhindert, dass auf erledigte Einschätzungen zurückgekommen wird und Nachforderungen auf früher ergangene Steuereinschätzungen gestellt werden, gegenüber neuen Einschätzungen kann sie nicht angerufen werden.

2. Krisenabgabe:

a) Berechnung des Reingewinns: Geschäftsmässig begründete Rückstellungen dürfen nicht als Gewinn behandelt werden. Rückstellungen, die frei werden und damit die geschäftsmässige Begründetheit verlieren, dürfen in den Beingewinn einbezogen werden.

b) Übertretung der Abgabepflicht: Den Versuch einer Steuerhinterziehung begeht der Steuerpflichtige, der für die Steuerberechnung massgebende Verhältnisse verschweigt oder entstellt, die die Steuerbehörde noch nicht kennt. Tendenziöse Auswertungen eines im wesentlichen feststehenden Tatbestandes, die lediglich zur Verteidigung eines Prozessstandpunktes in der Rechtsfrage vorgebracht werden, rechtfertigen Übertretungsbussen nicht.

Seite: 271

1. Amnistie accordée à l'occasion du sacrifice pour la défense nationale. Cette amnistie empêche l'autorité fiscale de revenir sur des taxations déjà faites et d'élever après coup de nouvelles prétentions au sujet de taxations anciennes; elle ne peut être invoquée à l'égard de nouvelles taxations.

2. Contribution fédérale de crise:

a) Calcul du bénéfice net: Les réserves d'amortissement autorisées par l'usage commercial ne doivent pas être traitées comme bénéfice. Les réserves d'amortissement qui deviennent disponibles et cessent par conséquent de se justifier du point de vue de l'usage commercial peuvent être ajoutées au bénéfice net.

b) Contravention à l'obligation fiscale: Il y a tentative de sous traction d'impôt lorsqu'un contribuable cèle ou déforme des faits qui sont essentiels pour la taxation et ne sont pas encore connus de l'autorité fiscale. L'interprétation tendancieuse d'un état de fait connu dans l'essentiel ne justifie pas la condamnation à une amende lorsqu'elle ne sert qu'à défendre le point de vue adopté par le contribuable touchant la question de droit posée par le litige fiscal.

1. Amnistia concessa in occasione del sacrificio per la difesa nazionale. Quest'amnistia impedisce alle autorità fiscali di rinvenire su tassazioni già fatte e di sollevare ulteriori proteste circa precedenti tassazioni; essa non può essere invocata per quanto concerne nuove tassazioni.

2. Contribuzione federale di crisi:

a) Calcolo dell'utile netto: Le riserve di ammortamento giusta l'uso commerciale non debbono essere trattate come utile. Le riserve di ammortamento, che diventano disponibili e non sono quindi più giustificabili dal punto di vista dell'uso commerciale, possono essere aggiunte all'utile netto.

b) Contravvenzione all'obbligo fiscale: Esiste tentativo di sottrazione d'imposta quando il contribuente nasconde o deforma fatti che sono essenziali per la tassazione e non sono ancora conosciuti dall'autorità fiscale. La valutazione tendenziosa d'uno stato di fatto conosciuto nei punti essenziali non giustifica la condanna ad una multa, quando serve soltanto a difendere la tesi del ricorrente in merito alla questione giuridica sollevata dalla contestazione fiscale.

A. Die Rekurrentin hatte Ende 1936 einen erheblichen Posten hypothekarisch sichergestellte Forderungen auf Gläubiger in Vorarlberg. Die Zinsen und die vertragsmässigen Abzahlungen sollen damals noch ordentlich eingegangen sein; doch schien die Einbringlichkeit der Kapitalausstände in Frage gestellt: die österreichische Nationalbank hatte schon seit Ende 1931 für die vollständige Rückzahlung von Hypothekendarlehen und Kontokorrentkrediten keine Devisen mehr bewilligt und es war damit zu rechnen, dass auch die Übermittlung von Zinsen und

Seite: 272

Abzahlungen aus devisenpolitischen Gründen eingeschränkt oder gesperrt werde.

Unter diesen Umständen verwendete die Rekurrentin einen im Oktober 1936 bei einem Verkauf von Barrengold erzielten Gewinn zur Anlage einer inneren Kontokorrentreserve in der Weise, dass sie unter der Bezeichnung « Engagements Vorarlberg » einen fiktiven Schuldposten in gleicher Höhe unter den Kreditoren einstellte. Im Jahre 1939 konnte die Bank ihre Ausstände in Vorarlberg mit Hilfe

der Schweizerischen Nationalbank liquidieren. Den Ausfall, der sich dabei ergab, belastete sie dem Rückstellungskonto.

B. Bei der Einschätzung für die IV. Periode der eidgenössischen Krisenabgabe wurde der Saldo des Rückstellungskontos « Engagements Vorarlberg » als freigewordene Rückstellung zum ausgewiesenen Reingewinn des Jahres 1939 hinzugerechnet. Die Rekurrentin hat die Berechtigung des Zuschlags bestritten, ist aber abgewiesen worden, zuletzt durch Entscheid der Krisenabgabe-Rekurskommission des Kantons St. Gallen vom 5. Juni 1943.

Sie erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und macht geltend, nach Art. 49 KrisAB seien nur solche Abschreibungen und Rückstellungen zulässig, die der Entwertung eines Aktivums in der Steuerperiode entsprechen. Im Jahre 1936 habe kein Anlass bestanden, für die Verbindlichkeiten in Vorarlberg Rückstellungen zu machen, da genügende Reserven vorhanden gewesen seien. Wenn damals eine Untersuchung durchgeführt worden wäre, so hätte sich ergeben, dass der ganze in Reserve gestellte Betrag steuerbarer Reingewinn war. Die Entwertung der Vorarlberger Guthaben sei nicht erst 1936, sondern viel früher eingetreten. Die Einschätzungsbehörden hätten aber die Sache nicht untersucht, sondern einfach auf die damals abgegebene Steuererklärung abgestellt, aus der die Rückstellung nicht ersichtlich war. Nachdem aber damals die Besteuerung unterblieb, gehe es nicht an, den Rest der stillen Reserve nachträglich der Krisenabgabe für die IV. Periode zu

Seite: 273

unterwerfen. Die Besteuerung der Reserve verstosse gegen Art. 49 KrisAB und gegen feststehende Praxis. Übrigens enthielten die Jahresrechnungen 1938 und 1939, auf die es ankomme, keinen Gewinnposten im angerechneten Betrage. Auf Rückstellungen, die in früheren Jahren gemacht wurden, beziehe sich Art. 49, Ziff. 3 KrisAB nicht. Die Rekurrentin beruft sich auch noch auf die Wehroferamnestie.

a. Die Krisenabgabe-Rekurskommission des Kantons St. Gallen beantragt Abweisung der Beschwerde unter Hinweis auf die Begründung des angefochtenen Entscheides, die eidgenössische Steuerverwaltung Abweisung der Beschwerde und Auferlegung einer Steuerbusse von Fr. 5000.- an die Rekurrentin wegen wahrheitswidriger Angaben im Beschwerdeverfahren.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen und die Auferlegung einer Steuerbusse abgelehnt in Erwägung:

1.

2. Die Frage, ob die im Jahre 1939 freigewordene Rückstellung steuerrechtlich als Bestandteil des Reingewinnes dieses Jahres anzusehen ist, oder ob es sich um Reingewinn eines früheren Jahres handelt, betrifft nicht die Wehroferamnestie, sondern die Auslegung des Krisenabgabebeschlusses. Die Wehroferamnestie verhindert, dass auf erledigte Einschätzungen zurückgekommen wird und Nachforderungen auf früher ergangene Steuerrechnungen gestellt werden. Gegenüber neuen Einschätzungen kann sie nicht angerufen werden (BGE 68 I S. 50).

Die Rekurrentin wird nicht für Jahre nachbesteuert, für die sie Steuerleistungen erbracht hatte oder für die sie wenigstens bereits eingeschätzt war, als sie die Wehrofererklärung einreichte, sondern sie wird für eine Steuer eingeschätzt, bei der nach ausdrücklicher Vorschrift des Gesetzes die Wehrofererklärung mitberücksichtigt werden soll (Art. 3, Abs. 3 WB).

Seite: 274

3. Nach Art. 49, Abs. 1 Ziff. 3 KrisAB (von 1938) fallen für die Berechnung des Reingewinns in Betracht Rückstellungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind. Geschäftsmässig begründete Rückstellungen dürfen nicht als Reingewinn behandelt werden. Andererseits ist es richtig und entspricht es der gesetzlichen Vorschrift, Rückstellungen, die frei werden und damit die geschäftsmässige Begründetheit verlieren, in den Reingewinn einzubeziehen. Solange eine Rückstellung gebunden ist, bleibt offen, ob und inwieweit sie zum Reingewinn gehört. Der Entscheid über die Steuerbarkeit wird verschoben, um die Entwicklung der Verhältnisse abzuwarten. Der Steuerpflichtige, der offene oder geheime Rückstellungen macht und für sie Steuerfreiheit in Anspruch nimmt, kann sich der spätern Besteuerung des freigewordenen Teils der Rückstellung beim Einkommen nicht mit der Behauptung entziehen, der Rückstellung habe im Zeitpunkt ihrer Errichtung geschäftsmässige Begründetheit gefehlt. Ob Verlustgefahren Rückstellungen erfordern, ist weitgehend Ermessenssache, wie auch das Mass und die Form der zur Sicherung eines Geschäftsbetriebes zu treffenden Massnahmen. Dem Ermessen des Steuerpflichtigen aber, Steuerfreiheit für einen Teil des Bruttogewinns dadurch in Anspruch zu nehmen, dass er offene oder stille Reserven errichtet, steht das Ermessen der Steuerbehörden gegenüber, offene Reserven im Zeitpunkt ihrer Errichtung auf ihre geschäftsmässige Begründetheit zu überprüfen und stillen Reserven nachzugehen oder es vorläufig bei den Massnahmen bewenden zu lassen, die der Steuerpflichtige nach seinem geschäftlichen Ermessen für angezeigt befunden hat, die weitere Entwicklung abzuwarten und lediglich die Reserven, die in der Folge nicht in Anspruch genommen werden, in dem Zeitpunkt zu erfassen, in welchem sie frei

geworden sind oder vom Steuerpflichtigen liquidiert oder reaktiviert werden.

Art. 49, Abs. 3 und 4 KrisAB stehen dem nicht entgegen. Die Entscheidung darüber, ob ein Verlust als eingetreten

Seite: 275

oder ein Gewinn als endgültig erzielt anzusehen ist, ist vielfach nicht an einen bestimmten Zeitpunkt gebunden. Zweck der in Art. 49, Abs. 1 Ziff. 3 enthaltenen Vorschrift über die Besteuerung von Reservestellungen ist es gerade, dem geschäftlichen Bedürfnisse nach einem gewissen Spielraum in dieser Hinsicht Rechnung zu tragen. Die Entscheide, auf die sich die Rekurrentin zur Begründung ihres Standpunktes beruft (BGE 62 I S. 149 und 157; 63 I 83), beziehen sich nicht auf Rückstellungen, sondern auf Abschreibungen; diese gelten begrifflich dem Ausgleich eingetretener Wertverminderungen. Rückstellungen dagegen sind dazu bestimmt, unsicher gewordene Positionen zu sichern und Verlustgefahren zu begegnen. Als geschäftsmässig begründet dürfen Rückstellungen jedenfalls dann gelten, wenn sie unmittelbar drohende Verluste ausgleichen sollen (vgl. dazu Art. 6 Abs. 1 KGStB).

4. Die Beschwerdeführerin wird besteuert für eine Rückstellung, die zufolge Liquidation der Posten, für die sie errichtet war, frei geworden ist. Die dagegen erhobenen Einwendungen sind unbegründet. Es kommt nicht darauf an, ob die Einschätzungsbehörde bei der Veranlagung der Rekurrentin für die III. Periode der eidgenössischen Krisenabgabe (Grundlagejahre 1936 und 1937) die Reservestellung gekannt und auf ihre Begründetheit untersucht hat, sondern darauf, dass die Rekurrentin im Hinblick auf die Verlustgefahren, die das Geschäft mit Vorarlberg in sich barg, die Reserve errichtete, um die ihr aus diesem Geschäft drohenden Ausfälle intern ausgleichen zu können. Sie hat damit selbst den Schwebezustand geschaffen, der mit der Liquidation der Vorarlberger Guthaben seinen Abschluss fand. Auf jeden Fall durfte der Rückstellung die geschäftliche Begründetheit von dem Zeitpunkte an abgesprochen werden, in welchem die als unsicher betrachteten Guthaben eingebracht und die darauf erlittenen Verluste mit Hilfe der Rückstellung ausgeglichen waren.

Übrigens war die Reserve den Einschätzungsbehörden schon bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin für

Seite: 276

die III. Periode der Krisenabgabe (6. Dezember 1938) bekannt gewesen auf Grund von Erklärungen, die die Beschwerdeführerin im Oktober und im November 1937 bei Erhebungen für die kantonale Steuereinschätzung abgegeben hatte. Der Versuch, aus verfahrensrechtlichen Gründen nachträglich Einwendungen gegen das Vorgehen der Einschätzungsbehörden bei der Veranlagung für die III. Periode der Krisenabgabe herzuleiten, ist völlig haltlos. Angesichts des Risikos, das das Vorarlberger Geschäft im Jahre 1936 in sich barg, lag es im Ermessen der Einschätzungsbehörde, eine erhebliche Spezialreserve für diesen Posten als geschäftsmässig begründet anzusehen, selbst wenn die Beschwerdeführerin über bedeutende sonstige offene oder stille Reserven verfügte. Dann aber war auch kein Anlass, die Steuererklärung der Beschwerdeführerin für die III. Periode der Krisenabgabe in dieser Hinsicht zu beanstanden. Ein Protokollvermerk (Art. 110, Abs. 2 KrisAB) ist nur vorgeschrieben, wenn die Einschätzungsbehörde von den Angaben in der Steuererklärung abweicht. Dass die Beschwerdeführerin von jeher Einbussen, die sie auf Guthaben im Vorarlberg erlitt, unmittelbar bei ihrem Eintritt abzuschreiben pflegte, spricht nicht gegen die geschäftliche Begründetheit einer Rückstellung für drohende Verluste auf dem 1936 noch recht erheblichen Restbestande.

Auch der aus Art. 49, Abs. 4 KrisAB hergeleitete Einwand, es hätten keine Buchungen stattgefunden, ist offensichtlich unbegründet. Ob und inwieweit sich die angerufene Bestimmung überhaupt auf gegenstandslos gewordene Rückstellungen, vor allem auf stille Reserven, bezieht, mag dahingestellt bleiben. Hier sind Buchungen vorgenommen worden. Die Reserve wird als fiktive Schuld in einem besondern Konto (sog. innere Konto-Korrent-Reserve im Sinne der Buchhaltungstechnik, vgl. BERLINER: Buchhaltungs- und Bilanzlehre, II. Teil, VII. Aufl., S. 188) in den Büchern der Beschwerdeführerin mitgeführt und die Ausfälle, zu deren Deckung sie beigezogen werden

Seite: 277

sollte, sind auf das Konto übertragen worden. Die Buchungen, auf die es ankommt, fallen im wesentlichen, bis auf einen sachlich unerheblichen Restbetrag, in den für die IV. Periode der Krisenabgabe massgebenden Zeitraum. Die Beschwerde gegen die Einschätzung ist daher unbegründet.

5. Die eidgenössische Steuerverwaltung hat beantragt, der Beschwerdeführerin eine Busse von Fr. 5000.- aufzuerlegen, weil sie zum Zwecke zu niedriger Besteuerung unwahre Angaben über die Verbuchung der Vorarlberger Verluste gemacht und damit versucht habe, eine gesetzlich geschuldete Abgabe zu hinterziehen.

Diesem Antrag ist nicht stattzugeben. Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren, wie übrigens auch schon im Rekurse an die kantonale Rekurskommission, handelte es sich lediglich um die Rechtsfrage, ob und inwieweit die 1939 freigewordene Rückstellung als Reingewinn dieses Jahres anzusehen sei. Der Tatbestand war, soweit erheblich, den Steuerbehörden bekannt aus früheren Angaben der Beschwerdeführerin und aus den behördlichen Feststellungen über den weiteren Verlauf der Angelegenheit. Die neuen Angaben der Beschwerdeführerin dienten im wesentlichen der Ausdeutung, Bewertung eines bereits gegebenen Tatbestandes. Die Beschwerdeführerin brachte sie vor zur Begründung und Rechtfertigung ihrer Stellungnahme im Steuerprozess. Wenn aber der für die Beurteilung der Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer massgebende Tatbestand im wesentlichen feststeht, vermögen dem Sachverhalt nicht entsprechende oder tendenziöse Auswertungen, die ein Steuerpflichtiger zur Verteidigung seines Prozesstandpunktes in der Rechtsfrage vorbringt, die Auferlegung von Übertretungsbussen gemäss Art. 155 KrisAB nicht zu rechtfertigen. Eine Hinterziehung begeht, wer der Steuerbehörde wesentliche Tatsachen vorenthält. Der Versuch einer Hinterziehung kann daher nur darin liegen, dass ein Steuerpflichtiger Verhältnisse verschweigt oder entstellt,

Seite: 278

die die Steuerbehörde noch nicht kennt. Hierum handelte es sich aber, jedenfalls bei der Streitfrage, die vor Rekurskommission und Verwaltungsgericht verhandelt wurde, nicht