

S. 250 / Nr. 51 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 70 I 250

51. Auszug aus dem Urteil vom 6. Oktober 1944 i. S. X. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:

Kriegsgewinnsteuer:

1. Für die Kriegsagewinnsteuerberechnung massgebend ist der tatsächlich erzielte Reinertrag (Art. 4 KGStB). Gewinne aus Geschäften, bei denen polizeiliche Vorschriften übertreten wurden, sind nicht von der Besteuerung ausgeschlossen.
2. Die Beschränkung der Abzugsberechtigung auf geschäftsmässig begründete Unkosten (Art. 6, Abs. 1) dient dem Ausschluss von Aufwendungen, die nicht das Geschäft als solches, sondern die im Geschäftsbetriebe handelnden Personen oder Dritte betreffen.
3. Rückstellungen für abziehbare Unkosten sind zulässig, soweit es sich um die fortlaufende Anrechnung und Verbuchung (Vorwegnahme) später zu erbringender Leistungen nach Massgabe bereits eingetretenen Verbrauches handelt, und, bei bevorstehendem ausserordentlichem Aufwand, als besondere Rückstellungen zum Ausgleich drohender Verluste (Art. 6, Abs. 1).

Seite: 251

Impôt sur les bénéfiques de guerre:

1. L'impôt se calcule sur le fondement du bénéfice net effectivement réalisé (art. 4 ABG). Les bénéfiques provenant d'affaires où il y a eu contravention à des prescriptions de police ne sont pas exclus de l'imposition.
2. Le principe selon lequel ne peuvent être déduits que les frais justifiés par l'usage commercial (art. 5 al. 1) sert à exclure la déduction des frais qui concernent non pas l'exploitation elle-même mais les personnes qui y travaillent ou les tiers.
3. Pour les frais dont la déduction est admissible, il est licite de constituer des réserves d'amortissement pourvu que ces réserves constituent la mise en compte successive de prestations futures et correspondent à la consommation effective de biens ou de services. Dans le cas où il s'agit de dépenses extraordinaires et prochaines, des réserves d'amortissement peuvent être faites à titre de compensation pour des pertes menaçantes (art. 6 al. 1).

Imposta sui profitti di guerra:

1. L'imposta si calcola secondo il reddito netto effettivamente realizzato (art. 4 DPG). Profitti provenienti d'affari contrari a prescrizioni di polizia non sono esenti dall'imposta.
2. Il principio, secondo cui unicamente le spese giustificate dall'uso commerciale possono essere dedotte (art. 5 cp. 1), serve ad escludere la deduzione delle spese che concernono non l'esercizio stesso, ma lo persone occupate nell'azienda o terzi.
3. È lecito fare delle riserve d'ammortamenti per le spese che possono essere dedotte in quanto che queste riserve costituiscano la messa in conto successiva di prestazioni future e corrispondano al consumo effettivo di beni o di servizi. Qualora si tratti di spese straordinarie e prossime, le riserve d'ammortamenti sono ammissibili per compensare perdite minaccianti (art. 6 cp. 1).

A. - Der Beschwerdeführer betreibt eine Schnapsbrennerei. Am 5. Februar 1938 wurde gegen ihn eine Strafuntersuchung eingeleitet wegen Übertretung des BG betreffend den Verkehr mit Lebensmitteln und Gebrauchsgegenständen (LPolG.). Mit Urteil vom 27. November 1941 hat ihn das Obergericht des Kantons Luzern der fortgesetzten vorsätzlichen Übertretung des Art. 37 des genannten Gesetzes schuldig erklärt und zu 3 Monaten Gefängnis unbedingt und Fr. 1500.- Geldbusse verurteilt. Ausserdem wurden ihm Untersuchungskosten im Betrage von Fr. 6505.20, Gerichtskosten von Fr. 270.- und 292.70 und eine Parteientschädigung von Fr. 60.- an einen Privatkläger auferlegt. Aus der Begründung des Urteils geht hervor, dass der Beschwerdeführer geistige Getränke, die von seinem Kellermeister verfälscht worden waren, in

Seite: 252

grossen Mengen in den Handel gebracht hat. Es wird erklärt, der Beschwerdeführer sei «im ganzen Schnapsskandal eine der übelsten Figuren» gewesen. Andererseits wurde im Sinne eines Milderungsgrundes in Betracht gezogen «die jahrelang im schweizerischen Schnapshandel herrschende Korruption (Verkauf verschnittener Ware unter falscher Deklaration) und das zu passive Verhalten vieler Behörden, die z. T. nicht einmal Strafuntersuchungen durchführten oder die Strafansprüche verjähren liessen.»

Am 31. Oktober 1942 stellte der Anwalt, der den Beschwerdeführer im Strafverfahren vertreten hatte und ihm auch sonst beigegeben hatte bei Behebung der Schwierigkeiten, die sich damals ergaben,

eine Gesamtkostennote im Betrage von Fr. 19850.-.

B. - In seinen Geschäftsbüchern hat der Beschwerdeführer im Jahre 1938 Fr. 2000.-, 1939 Fr. 15000.- und in der zwei Jahre umfassenden Periode 1941 und 1942 Pr. 11000.- zurückgestellt zur Deckung der zu erwartenden Kosten des Strafverfahrens und der sonstigen damit in Zusammenhang stehenden Umtriebe. Die eidgenössische Steuerverwaltung hat bei der Einschätzung zur Kriegsgewinnsteuer diesen Rückstellungen geschäftsmässige Begründetheit abgesprochen, weil es sich nicht um Rückstellungen für Verluste handle, die ihre Ursache im Geschäftsbetrieb, einer auf Erreichung eines erlaubten Geschäftszweckes gerichteten erlaubten Handlung hätten. Dies gelte grundsätzlich (Ordnungsbussen für geringfügige Übertretungen ausgenommen) sowohl für Geldstrafen, die sich ein Geschäftsinhaber durch deliktisches Verhalten zugezogen habe, als auch für Aufwendungen zur Abwendung von Nachteilen, die ihm aus seinen unerlaubten Handlungen erwachsen seien (z. B. für die Kosten seiner Verteidigung).

C. - Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird geltend gemacht, die in den Jahren 1938, 1939 und 1941/42 gemachten Rückstellungen seien geschäftsmässig begründet und bei der Berechnung des Reingewinnes als

Seite: 253

Gewinnungskosten abzuziehen. Der Beschwerdeführer habe die Vergehen, für die er vom Obergericht Luzern gebüsst worden sei, als Geschäftsinhaber begangen, und die Busse von Fr. 1500.- sei ihm in dieser Eigenschaft auferlegt worden. Schnapsfälschungen, wie er sie begangen habe, seien gleichsam zu einem festen Handelsgebrauch geworden. Das Risiko, das man dabei lief, habe man wohl oder übel in Kauf nehmen müssen. Der Gewinn aus den Verstössen gegen das Lebensmittelgesetz sei in vollem Umfange dem Geschäftsbetriebe zugute gekommen. Daher gehöre auch die Busse zu den Gewinnungskosten. Dementsprechend würden nach Gesetz die beschlagnahmten Warenvorräte in erster Linie als Sicherheit für die Bezahlung von Busse, Kosten und Entschädigungen in Anspruch genommen; soweit aber die beschlagnahmten Waren eingelöst werden, würden Busse und Kosten ebenfalls durch das Geschäft aufgebracht. Der Geschäftsinhaber persönlich habe dafür nicht aufzukommen.-Auch die Prozesskosten des Strafverfahrens im Betrage von Fr. 8599.20 (inbegriffen mindestens Fr. 5000.- Kosten des verwaltungsrechtlichen Verfahrens und der Auseinandersetzung über Zivilansprüche) seien betriebswirtschaftlich Gewinnungskosten. - Das nämliche gelte für die Anwaltskosten im Betrage von Fr. 19850.-. Diese bezögen sich auf Geschäfte zivil- und handelsrechtlicher, verwaltungrechtlicher und strafrechtlicher Natur. Die Geschäfte zivilrechtlicher Natur werden charakterisiert als laufende Beratungen und kleinere Besorgungen, Vorkehren zur Stützung, Sicherung und Vermittlung von Bankkrediten, Erledigung von Zivilansprüchen, Auseinandersetzung mit den Geschädigten und Mitwirkung bei der Geschäftsführung, die Geschäfte verwaltungsrechtlicher Natur als Verhandlungen mit der eidg. Alkoholverwaltung wegen Erneuerung der Grosshandelsbewilligung und der definitiven Brennbeurteilung und wegen Freigabe der mit Beschlagnahme belegten Warenvorräte. Die Kostennote für strafrechtliche Geschäfte bezieht sich auf Strafuntersuchung, Strafprozess und Strafvollzug und

Seite: 254

Begnadigung, sowie auf einen Revisionsprozess betr. Wiederaufnahme des Fiskalstrafverfahrens. Alle diese Kosten seien rechtlich, wirtschaftlich und steuerrechtlich Gewinnungskosten. Es gehe nicht an, die Person des Geschäftsinhabers vom Geschäftsbetriebe zu trennen, wenn es sich um geschäftliche Fragen und geschäftliche Dinge handle. Auch sei es nicht richtig, den Gewinn aus unerlaubter Handlung dem Geschäftsbetriebe zuzurechnen, den Verlust dagegen dem Geschäftsinhaber persönlich zu belasten. Die Anerkennung der Aufwendungen als Gewinnungskosten sei auch ein Gebot der Billigkeit. Die Rückstellungen seien in vollem Umfange geschäftsmässig begründet gewesen, da sie mit Fr. 28000.- zur Deckung der tatsächlichen Kosten im Gesamtbetrage von Fr. 29949.20 nicht ausgereicht hätten.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde teilweise geschützt in Erwägung:

1.- Nach Art. 4 Abs. 1 KGStB gilt als für die Kriegsgewinnsteuerberechnung massgebender Reinertrag der Geschäftsertrag der steuerpflichtigen Personen und Unternehmungen nach Abzug der Gewinnungskosten und der geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen. Darauf, ob der Geschäftsertrag aus einer rechtlich und geschäftlich «normalen» Geschäftstätigkeit herrührt (vgl. Monatsschrift f. bern. Verwaltungsrecht, 25, S. 30, Nr. 11) oder u. a. auch aus Geschäften, die unter irgend einem Gesichtspunkte zu beanstanden wären, kommt es nicht an. Der Gewinn aus Geschäften, bei denen polizeiliche Vorschriften übertreten wurden, ist nicht von der Besteuerung ausgeschlossen. Die früher von Theorie und Praxis vertretene Auffassung, dass eine unerlaubte, d. h. dem Straf- oder dem Sittengesetz zuwiderlaufende Tätigkeit nicht als Quelle steuerbaren Einkommens gelten könne (FUISTING Steuerlehre S. 185 f.), ist mit dem

Gesichtspunkte der Erfassung der wirtschaftlichen

Seite: 256

Leistungsfähigkeit, nach welchem sich die Einkommensbesteuerung heute orientiert, nicht vereinbar. Denn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuersubjektes wird bestimmt durch die objektive Höhe seines Einkommens oder Gewinns; auf die rechtliche oder moralische Ordnungsmässigkeit der Geschäftsgebahrung, aus der der Gewinn herrührt, kommt es dabei nicht an. Es ist auch kein Grund ersichtlich, der es rechtfertigen würde, unrechtmässigen Gewinn von einer Belastung auszunehmen, der die rechtmässigen Gewinne geschäftlicher Unternehmungen unterworfen werden.

2.- Im Rahmen eines Gesetzes, das, wie der Kriegsgewinnsteuerbeschluss, die Besteuerung nach dem Betrage des im Geschäftsbetriebe tatsächlich erzielten Einkommens (des wirklichen Geschäftsgewinnes), also nach einem objektiven Merkmal bestimmt, kann es aber auch bei der Frage, welche Aufwendungen als geschäftsmässig begründete Unkosten (Art. 5, Abs. 1 KGStG) anzusehen sind, offenbar nicht darauf ankommen, ob die Aufwendung `` ihre Ursache in einer auf Erreichung eines erlaubten Geschäftszweckes gerichteten erlaubten Handlung» (Einspracheentscheid vom 28. April 1941) hat. Der Geschäftsbetrieb umfasst die gesamte Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen, auch im Kostenpunkt. Die Beschränkung der Abzugsberechtigung auf «geschäftsmässig begründete» Unkosten dient hier dem Ausschluss von Aufwendungen, die nicht das Geschäft als solches, sondern die im Geschäftsbetriebe handelnden Personen oder Dritte betreffen, z. B. Bezüge des Geschäftsinhabers, des Geschäftsführers oder des Personals für persönliche Zwecke, oder Zuwendungen an Aussenstehende aus aussergeschäftlichen Gründen. Das Gesetz nennt u. a. Gehälter und Löhne von Betriebsinhabern. In gleicher Weise wird bei Steuern der Abzug beschränkt auf die mit dem Geschäftsbetriebe zusammenhängenden Leistungen; für die persönlichen Steuern wird er damit ausgeschlossen (Art. 5, Abs. 2). Massgebend für die Ausscheidung ist daher der tatsächliche und rechtliche

Seite: 256

Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb, nicht ein Werturteil, das sich nach dem Gesichtspunkte rechtlicher oder sittlicher Ordnungsmässigkeit und Zulässigkeit richtet.

3.- Die Aufwendungen, deren Abzugsberechtigung hier geltend gemacht wird, haben den Charakter von Unkosten. Es sind Ausgaben, denen keine Aktivposten gegenüberstehen. Ob sie abziehbar sind, bestimmt sich nach ihrer tatsächlichen und rechtlichen Zugehörigkeit zum Geschäftsbetriebe im oben umschriebenen Sinne. Rückstellungen für abziehbare Unkosten sind zulässig, wenn es sich um die fortlaufende Anrechnung und Verbuchung (Antizipation) später zu erbringender Leistungen nach Massgabe des bereits eingetretenen Verbrauches handelt und, bei bevorstehendem ausserordentlichem Aufwand, als besondere Rückstellungen zum Ausgleich drohender Verluste gemäss Art. 6, Abs. 1 KGStB.

4.- Bei Bestimmung des Betrages der abziehbaren Unkosten ist davon auszugehen, dass jedenfalls die gesamten Aufwendungen, die mit dem Strafverfahren wegen Übertretung des Lebensmittelpolizeigesetzes irgendwie zusammenhängen, persönliche Kosten des Inhabers der beschwerdeführenden Unternehmung, also nicht Geschäftsunkosten sind. Die Strafverfahren führten zu einer Verurteilung gemäss Art. 37 des LPolG wegen eines Vergehens im Sinne der Bundesstrafgesetzgebung. Die strafrechtliche Verantwortung trifft den Täter persönlich, auch wenn das Vergehen im Geschäftsbetriebe begangen wurde (BGE 41 I S. 216). Der rein persönliche Charakter der Strafe wird dadurch nicht berührt, dass zur Deckung der Busse unter Umständen der Erlös aus der Verwertung beschlagnahmter Waren in Anspruch genommen wird. Zu den mit dem Strafverfahren zusammenhängenden und daher persönlichen Kosten gehören auch die Aufwendungen für die Bemühungen um die Aufhebung der Beschlagnahmungen. Die Beschlagnahme war hier nach dem Urteil des Obergerichts eine Untersuchungshandlung und die damit verbundenen Kosten Untersuchungskosten (Urteil S. 23); zudem ist sie

Seite: 257

nach dem Lebensmittelpolizeigesetz selbst eine Zusatzstrafe (Art. 44).

Andererseits umfassen die Gesamtkosten auch Aufwendungen, die den Geschäftsbetrieb betreffen, wie diejenigen für Mitwirkung bei der Geschäftsführung, laufende Beratung, sowie Bemühungen um Bankkredite, Bewilligungen und um die Erledigung von Zivilansprüchen. Auf Grund der nähern Angaben, die erstmals in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemacht worden sind, rechtfertigt es sich, den als Geschäftsunkosten anzusehenden Teilbetrag der gesamten zum Abzug angemeldeten Unkosten schätzungsweise auf Fr. 8000.- festzusetzen, und davon Fr. 500.- auf das Jahr 1938, Fr. 4000.- auf 1939 und Fr. 3500.- auf die Jahre 1941/42 zu verlegen. In diesem Sinne ist die Steuerberechnung abzuändern. Das weitergehende Begehren ist unbegründet