

## S. 325 / Nr. 64 Bundesrechtliche Agaben (d)

BGE 70 I 325

64. Urteil vom 22. Dezember 1944 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen Portland-Cementwerk Würenlingen-Siggenthal A.-G. und aargauische Rekurskommission für die eidg. Wehrsteuer.

Regeste:

Wehrsteuer: Abschreibungen und Rückstellungen, die nicht dem Ausgleich in der Berechnungsperiode eingetretener Wertverminderungen dienen, können bei der Festsetzung des für die Steuerberechnung massgebenden Reingewinns nicht abgezogen werden.

Impôt pour la défense nationale: Les amortissements et réserves d'amortissement qui ne servent pas à compenser des diminutions de la valeur de certains actifs survenues pendant la période de calcul ne peuvent être déduits dans le calcul du bénéfice net imposable.

Imposta per la difesa nazionale: Gli ammortamenti e le riserve d'ammortamento che non siano destinati a tener conto di un deprezzamento delle attività prodottosi nel periodo di computo non possono essere dedotti ai fini della determinazione del beneficio netto imponibile.

A. - Die Aktiengesellschaft Portland-Cementwerk Würenlingen-Siggenthal besitzt eine Beteiligung an der Aktiengesellschaft Cementwerke Därligen im Betrage von Fr. 250000.-, die sie im Jahre 1938 anlässlich einer Sanierung der Cementwerke hatte übernehmen müssen.

Das Portland-Cementwerk hat die Beteiligung in den Rechnungen für die Jahre 1938 und 1939 je mit Fr. 250000.- eingesetzt und diese Bewertung auch ihrer

Seite: 326

Wehropferdeklaration zu Grunde gelegt. In der Jahresrechnung für 1940 wurde die Beteiligung auf rund Fr. 130000.- abgeschrieben.

B. - Bei der Einschätzung für die I. Periode der eidgenössischen Wehrsteuer wurde der Betrag der Abschreibung von Fr. 120000.- zum Reingewinn des Jahres 1940 hinzugerechnet, weil die Entwertung nicht in die Berechnungsperiode falle (Einspracheentscheid vom 27. April 1943). Die aargauische Rekurskommission hat eine hiegegen erhobene Beschwerde am 17. März 1944 geschützt im wesentlichen mit der Begründung: Es sei davon auszugehen, dass der Steuerwert der Aktien der Cementwerke Därligen A.-G. nur 50 % des Nennwertes betrage und eine Abschreibung in dem Masse, wie sie die Rekurrentin vorgenommen habe, grundsätzlich berechtigt sei. Ob eine Abschreibung geschäftsmässig begründet sei, hänge nicht nur vom Abschreibungsbedürfnis der Bilanzwerte und vom Zeitpunkt seines Eintritts ab, sondern ebenso sehr von der Abschreibungsmöglichkeit nach Massgabe des Geschäftsergebnisses. Es spreche gesunder kaufmännischer Gepflogenheit, Abschreibungen, die in Jahren mit ungünstigem Geschäftsgang vernachlässigt werden mussten, bei Eintritt günstigerer Konjunkturverhältnisse nachzuholen. Eine Steuerpraxis, welche die Abschreibungen mit formaler Strenge auf die im Berechnungsjahr nachweisbar eingetretene Entwertung beschränke, verhindere eine spätere Säuberung der Bilanzaktiven.

C. - Die eidgenössische Steuerverwaltung erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt, den Entscheid der aargauischen Rekurskommission aufzuheben. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, nach feststehender Praxis seien Abschreibungen nur dann als geschäftsmässig begründet anzuerkennen, wenn sie Wertverminderungen entsprechen, die die Abschreibungsobjekte während der Berechnungsperiode erlitten haben. Abschreibungen auf Objekten, die in der Bewertungsperiode nicht entwertet wurden, seien bei Ermittlung des steuerbaren

Seite: 327

Reingewinnes auch dann nicht in Abzug zu bringen, wenn die Objekte in den Büchern zu hoch bewertet gewesen seien. Unerheblich sei, wie die abzuschreibenden Objekte für die Vermögenssteuern bewertet werden. Die von den Portland-Cementwerken beim Rechnungsabschluss 1940 vorgenommene Abschreibung könnte bei der Berechnung des für die I. Wehrsteuerperiode massgebenden Reingewinns nur dann anerkannt werden, wenn die Wertverminderung zwischen dem 1. Januar und dem 31. Dezember 1940 eingetreten wäre. Diese Voraussetzung sei indessen nicht erfüllt. Denn die Aktien der Cementwerke Därligen seien schon am 1. Januar 1940 nur mit 50 % ihres Nennwertes zu bewerten gewesen. Richtig sei, dass die Aktien beim eidgenössischen Wehropfer zum Nennwert angerechnet worden seien. Diese Schätzung gehe aber zurück auf die Wehropferklärung der Beschwerdegegnerin; sie sei in diesem Punkte von den aargauischen Steuerbehörden unverändert übernommen worden. Das Portland-Cementwerk habe in den Jahren 1938 und 1939 Gewinne erzielt, die es erlaubt hätten, die Abschreibung damals vorzunehmen. Es

könne sich daher auch nicht um die Nachholung von Abschreibungen handeln, die in Jahren mit ungünstigem Geschäftsgang vernachlässigt werden mussten.

D. - Das Portland-Cementwerk beantragt Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge und führt dafür im wesentlichen aus: Es handle sich um eine dauernde Beteiligung, die bei der Sanierung der Cementwerke Därligen in Verrechnung mit einer gleich hohen Forderung übernommen worden sei. Die Bewertung zum Einstandspreise sei nach Art. 667 OR zulässig und auch noch Ende 1939 trotz des geringen Ertrages dieses Geschäftsjahres vertretbar gewesen. Solche Bewertungen seien weitgehend Ermessenssache, wobei dem Steuerpflichtigen ein gewisser Spielraum gelassen werden müsse. Die Bewertung auf Ende 1939 zu pari sei der Veranlagung für das Wehropfer und für die 4. Periode der

Seite: 328

Krisenabgabe zu Grunde gelegt worden. Die Verweigerung der Abschreibung bei der 1. Periode der Wehrsteuer führe dazu, dass die Entwertung, deren Eintritt von keiner Seite bestritten werde, bei der Steuerberechnung überhaupt nicht berücksichtigt werden könnte. Die eidgenössische Steuerverwaltung müsse gegen sich gelten lassen, dass die Abschreibung weder 1939 noch früher zugelassen worden sei. Sie habe den Buchwert für die laufende Ertragsbesteuerung im Rahmen der Gewinn und Verlustrechnung anerkannt und könne nun nicht nachträglich erklären, der mit dem steuerlichen übereinstimmende kaufmännische Buchwert sei zu Anfang des Steuerjahres zu hoch gewesen. Es gelte der Grundsatz der steuerlichen Bilanzkontinuität.

Auch die Auffassung, dass die Abschreibungen zum Zwecke der Steuerberechnung auf die während der Berechnungsperiode eingetretenen Wertverminderungen beschränkt seien, verstosse gegen die Ordnung im Gesetz. Bei der neuen a /o Kriegssteuer und bei der Krisenabgabe allerdings habe diese Beschränkung bestanden, sie sei aber auf Anregung der wirtschaftlichen Verbände des Landes hin bei der Wehrsteuer fallen gelassen worden. Der Wehrsteuerbeschluss habe bewusst darauf verzichtet, die Höhe der Abschreibungen auf bestimmte feste jährliche Sätze zu beschränken oder feste zeitliche Abgrenzungen vorzunehmen. massgebend sei vielmehr die kaufmännische Gewinn und Verlustrechnung. Sie dürfe für die Steuerberechnung nur korrigiert werden, wenn Abschreibungen oder Rückstellungen nicht geschäftsmässig begründet sind. Dass genau in einem bestimmten Jahre eine bestimmte Abschreibung vorgenommen werde, sei nirgends vorgeschrieben.

Hier handle es sich um eine Abschreibung auf einer dauernden Beteiligung. Sie führe lediglich dazu, die zu pari übernommene Beteiligung im Jahre 1940 auf denjenigen Wert abzuschreiben, den ihr die eidgenössische Steuerverwaltung selbst auf Ende des Jahres zumesse. Die Abschreibung beruhe auf Überlegungen des Steuerpflichtigen,

Seite: 329

die sich im Rahmen seines geschäftlichen Ermessens halten. Da die Steuerverwaltung die Abschreibungen in früheren Jahren nicht zugelassen habe, dürfe sie die gegenwärtige Abschreibung nicht ausschliessen.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde gutgeheissen  
in Erwägung:

1.- Nach der Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses wird die Steuer vom Einkommen natürlicher und vom Reingewinn juristischer Personen auf dem durchschnittlichen Ergebnis genau bestimmter Zeiträume (Berechnungsperioden) erhoben (Art. 41 und 58 WStB). Der für natürliche Personen massgebende Steuersatz ist progressiv, erhöht sich mit steigendem Einkommen (Art. 40 und Tarif I und II des WStB), derjenige der Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung richtet sich innerhalb 2 und 8 % nach dem Verhältnis des Reingewinns zu Kapital und Reserven (Art. 57 WStB). Es liegt auf der Hand, dass es im Rahmen einer derartigen Ordnung nicht dem Belieben des Steuerpflichtigen überlassen sein kann, die Höhe der jährlichen Reingewinne dadurch zu beeinflussen, dass er nach seinem Ermessen die Ergebnisse der Berechnungsperiode unter einander ausgleicht, diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht. Die Bemessung des Einkommens und des Reingewinns unterliegt vielmehr einer bestimmten, allgemein gültigen Ordnung, hinsichtlich der Abschreibungen geschäftlicher Unternehmungen wird abgestellt auf geschäftsmässige Begründetheit. Als geschäftsmässig begründet anzusehen sind nach feststehender Praxis des Bundesgerichtes Abschreibungen, die zum Ausgleich der während der Berechnungsperiode eingetretenen Wertverminderungen vorgenommen werden. Das Bundesgericht hat festgestellt, dass sie sich nicht mit den im Geschäftsverkehr üblichen Abschreibungen decken, dass diese zum Teil nach andern Gesichtspunkten bestimmt werden (BGE 62 I S. 149 f., 157 f.).

Seite: 330

Die Auffassung, auf der der angefochtene Entscheid beruht und die auch in der Beschwerdeantwort vertreten wird, ist mit der gesetzlichen Ordnung nicht vereinbar. Sie möchte abstellen auf die

kaufmännische Übung, in Geschäftsjahren mit günstigen Rechnungsergebnissen Abschreibungen vorzunehmen, die nicht dem Ausgleich von Wertverminderungen der Rechnungsperiode dienen, sondern der Nachholung früher unterlassener Abstriche oder einer Wertkürzung auf Vorrat zur Sicherung des Betriebes für den Fall später eintretender ungünstiger Geschäftsentwicklung. Abschreibungen auf Vorrat im angegebenen Sinne sind aber rechtlich nicht Abschreibungen, sondern Reservestellungen (Art. 663, Abs. 2 OR; vgl. auch Art. 805 und 858 OR). Art. 49, Abs. 1, lit. c WStB betrifft aber nur Abschreibungen. Die Anlage von Reserven (vgl. auch Art. 48, lit. b WStB) kann ihnen nicht gleichgestellt werden. Die Nachholung früher unterlassener Abschreibungen andererseits würde voraussetzen, dass Bilanzaktiven bisher überwertet worden wären, worin ein Verstoss gegen die zivilrechtlichen Bilanzvorschriften (Art. 960, Abs. 2, 665 und 667 OR) liegen würde. Sie ist, bei Einhaltung der gesetzlichen Bilanzvorschriften, überhaupt ausgeschlossen und kann daher auch nicht als beachtlicher Handelsbrauch, jedenfalls nicht als Grundlage für die Ordnung anerkannt werden, die der Wehrsteuerbeschluss in Art. 49, Abs. 1, lit. c getroffen hat. Abschreibungen, die gemäss dieser Bestimmung zum Abzuge zugelassen werden sollen, müssen sich daher notwendig in Grenzen halten, in denen sich eine Schätzung der wirklichen Entwertung während der Bewertungsperiode bewegen kann. Abschreibungen, die den hiedurch gegebenen Rahmen überschreiten, dürfen bei Berechnung des Reingewinns nicht abgezogen werden. Rückstellungen (Art. 49, Abs. 1, lit. c WStB) sind geschäftsmässig begründet, wenn sie dazu bestimmt sind, im Laufe der Geschäftsperiode unsicher gewordene Positionen zu sichern oder während dieses Zeitraumes eingetretenen Verlustgefahren zu begegnen (BGE 69 I 275). Sie

Seite: 331

stehen demnach, was die Berücksichtigung bei Berechnung des steuerbaren Reingewinnes anbelangt, unter der nämlichen Voraussetzung wie die Abschreibungen.

Der Ausgleich, den die kantonale Rekurskommission in ihrem Entscheide anstreben wollte, kann auf dem Boden der zivilrechtlichen Bilanzvorschriften nicht zu einer Bewilligung vermehrter Abschreibungen führen, sondern nur zur Berücksichtigung der infolge richtiger Abschreibungen in früheren Jahren ausgewiesenen Verluste. Dies ist denn auch die Ordnung, die durch BRB vom 31. Oktober 1944 für die Wehrsteuer (Art. 41, Abs. 2 und Art. 58, Abs. 2) getroffen worden ist (vgl. dazu den Bericht des Bundesrates, BBl 1944 S. 1216). Danach können unter näher umschriebenen Voraussetzungen Verluste, die sich bei früheren Rechnungsabschlüssen ergeben haben, vom durchschnittlichen Reingewinn der Berechnungsperiode abgezogen werden. Indessen kommt hier ein solcher Abzug nicht in Frage, weil die Beschwerdegegnerin die der Berechnungsperiode vorangehenden Jahre nicht mit Verlusten abgeschlossen hat.

2.- Ob die Abschreibung von Fr. 120000.-, die die Steuerpflichtige auf ihrer Beteiligung an den Cementwerken Därligen vorgenommen hat, als Bestandteil des für die Wehrsteuerberechnung massgebenden Einkommens anzusehen ist, hängt unter diesen Umständen einzig davon ab, ob die an sich unbestrittene Entwertung der Beteiligung während des Geschäftsjahres 1940 eingetreten ist. Wie es sich in dieser Beziehung verhält, hat die kantonale Rekurskommission nicht näher geprüft, da sie irrtümlicherweise davon ausgegangen ist, dass auch Abschreibungen bereits eingetretener, nicht der Berechnungsperiode zuzuschreibender Wertverminderungen ohne weiteres in Abzug gebracht werden können. Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben. Die kantonale Rekurskommission wird zu prüfen haben, welcher Wert der Beteiligung im Rahmen einer geschäftlichen Erfolgsrechnung am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres

Seite: 332

beizumessen war. Daraus wird sich ergeben, ob und inwieweit die Abschreibung, deren Abzug die Beschwerdegegnerin in Anspruch nehmen möchte, steuerrechtlich begründet ist