

S. 193 / Nr. 39 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 74 I 193

39. Urteil vom 13. Juli 1948 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen A.-G. Baugeschäft Trippel und kantonale Steuerrekurskommission Graubünden.

Seite: 193

Regeste:

Wehrsteuer: 1. Fehler in Veranlagungen werden im Einspracheverfahren von amteswegen berichtigt.

2. Stille Reserven im Warenlager als Bestandteile des anrechenbaren Reingewinns.

Impôt pour la défense nationale: 1. Les erreurs de taxation doivent être corrigées d'office dans la procédure de réclamation.

2. Réserves tacites sur le compte marchandises considérées comme éléments du bénéfice net.

Imposta per la difesa nozionale: 1. Gli errori di tassazione debbono essere rettificati d'ufficio nella procedura di reclamo.

2. Riserve tacite figuranti nel conto «merci» considerate come elementi dell'utile netto

A. Die A.-G. Baugeschäft Trippel in Chur und Arosa hat in der Erklärung für die III. Periode der Wehrsteuer und für das neue Wehropfer verlangt, dass ihr bei Feststellung des Verhältniskapitals für die Wehrsteuer eine stille Reserve auf Waren im Betrage von Fr. 40,000. angerechnet werde; beim Wehropfer hat sie den Steuerwert des Warenlagers Fr. 40,000. über dem Bilanzwert vom 31. Dezember 1944 eingesetzt. Hiezu stellte der Revisor der kantonalen Steuerverwaltung auf Grand einer am 16. Dezember 1946 durchgeführten Buchprüfung fest, die Vorräte seien zum Vorkriegspreis bilanziert, unter Abzug einer Reserve für Schwankungen. Für das Wehropfer sei aber der Anschaffungs- bzw. Marktwert massgebend. Er rechnete, im Anschluss an seine Einschätzung für die kantonalen Steuern, mit einem steuerbaren Mehrwert des Warenlagers von Fr. 41,500. und verlegte diesen bei Feststellung des Reingewinns gleichmässig auf die Jahre 1943 und 1944, sodass auf jedes Jahr Fr. 20,750. entfielen. Er behielt sich indessen vor, den Mehrbetrag der Reserve in späteren Jahren zu erfassen. Beim Verhältniskapital (Stand 1 Januar 1944) rechnete er die stille Reserve mit Fr 20,750. als dem Betrage an, den er im Jahre 1943 als Reingewinnbestandteil erfasst hatte; er ging

Seite: 194

dabei von der der damaligen Verwaltungspraxis entsprechenden Auffassung aus, dass nur die als Geschäftsertrag versteuerten stillen Reserven beim Verhältniskapital zu berücksichtigen seien. Beim Wehropfer wurde der Marktwert des Warenlagers (= 130 % des Inventarwertes) eingesetzt.

B. - In ihrer Einsprache gegen die Einschätzung vom 26. April 1947 beschwerte sich die Steuerpflichtige über die Festsetzung des Wehropfers in Punkten, die hier unerheblich sind. Bei der Wehrsteuereinschätzung wurde die Berechnung des Verhältniskapitals angefochten mit dem Begehren, «die stille Reserve im Warenlager in ihrer vollen als Vermögen bestimmten Höhe» für beide Jahre der Bemessungsperiode zu berücksichtigen. Diesem Begehren ist in dem am 20. Oktober 1947 ergangenen Einspracheentscheid stattgegeben worden. Für 1943 wurde auf Grund neuer Berechnungen beim Verhältniskapital eine stille Reserve von Fr. 46,000., für 1944 Fr. 98,000. eingesetzt. Andererseits wurden in den Reingewinn des Jahres 1943 Fr. 98,000. (stille Reserve Warenlager) einbezogen und 1944 zufolge teilweiser Auflösung der Reserve Fr. 14,000. in Abzug gebracht.

C. Die kantonale Rekurskommission hat ein Begehren, die auf den Reingewinn anrechenbare Reserve um Fr. 46,000. herabzusetzen, gutgeheissen. Der steuerbare Reingewinn ist damit um Fr. 23,000. (Fr. 46,000.: 2) herabgesetzt worden. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Erhöhung der steuerbaren Einschätzung für Reingewinn im Einspracheverfahren sei schon deshalb unzulässig gewesen, weil in der Einsprache nur die Berechnung des Verhältniskapitals angefochten war, gegen die Festsetzung des Reingewinnes dagegen keine Einwendungen vorgelegen hätten. Bei der Einschätzung sei die Höhe der Reserven den Steuerbehörden bekannt gewesen. Diese hätten trotzdem nur einen Teil der Reserven, nämlich ungefähr den Betrag der Neubildung in den Bemessungsjahren 1943 und 1944, in die Veranlagung einbezogen.

Seite: 195

Hierauf im Einspracheentscheid zurückzukommen, verstosse gegen Treu und Glauben. Art. 105 WStB lasse zwar Änderungen der ursprünglichen Einschätzung im Einspracheverfahren zu; doch müsse sie auf neue, bei Erlass der Taxation nicht bekannte Tatsachen beschränkt bleiben. «Auf

keinen Fall kann es der Wille des Gesetzgebers sein, den Einsprecher hinsichtlich solcher Positionen schlechter zu stellen, die der Veranlagungsbehörde schon vor Eröffnung der Veranlagung in vollem Umfange bekannt waren.» Die Beschwerde sei aber auch deshalb begründet, weil die im Warenlager vorhandene Reserve im Umfange von Fr. 46,000. vor dem für die III. Wehrsteuerperiode massgebenden Bemessungszeitraume gebildet worden sei. «Auch steht es fest, dass diese Reserve mit Wissen der Steuerverwaltung in früheren Jahren nicht bei der Bildung besteuert wurde. Ohne Verletzung des Grundsatzes der Periodizität, wie er in Art. 105 WStB niedergelegt ist, kann daher die unterlassene Besteuerung nicht beliebig nachgeholt werden. Dies wird im Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung verkannt. Auch wenn die Reserve von Fr. 46,000., die am 1. Januar 1943 bereits vorhanden war, als Abschreibung betrachtet wird, die die kantonale Wehrsteuerverwaltung in früheren Jahren toleriert hat, kann sie diese nicht mit dem Einwand, diese sei geschäftsmässig nicht begründet und objektmässig als aufgelöst zu betrachten, zu beliebiger Zeit besteuern. Eine Besteuerung ist nur nach erfolgter Realisierung oder Verbuchung möglich, wobei die blosser Umschichtung des Warenlagers keine Realisierung darstellt. Eine ganze oder teilweise Realisierung liegt aber nicht vor.»

D. Die eidg. Steuerverwaltung erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie halte dafür, dass die ins Verhältniskapital einbezogenen Warenreserven dem steuerbaren Reingewinn zuzurechnen seien. Steuerrechtlich betrachtet, seien in einem Geschäftsjahre neu erworbene Aktiven zu den Anschaffungs- oder

Seite: 196

Herstellungskosten zu bilanzieren. Davon sei nur abzuweichen, wenn bis zum Bilanztage eine durch Abschreibung auszugleichende Wertverminderung eingetreten sei oder Verlustgefahren eine Rückstellung rechtfertigen. Bei Waren speziell sei vom Betrage der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur abzuweichen, wenn der Marktpreis tiefer gefallen sei oder wenn in naher Zukunft Preisabschläge oder Verluste drohten. Jede Unterbewertung bedeute eine Schmälerung des Reingewinns und rufe einer Korrektur bei der Gewinnberechnung für Steuerzwecke.

Die A.-G. Baugeschäft Trippel habe das Warenlager in den Bilanzen auf den 31. Dezember 1943 und den 31. Dezember 1944 unterbewertet und damit eine steuerrechtlich nicht zulässige Abschreibung vorgenommen. Auch für eine Rückstellung habe kein Anlass bestanden. Der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung sei um den vollen Betrag der unzulässigen Unterbewertung zu erhöhen. Dass das Warenlager auch schon in der Bilanz auf den 31. Dezember 1942 unterbewertet war, diese Unterbewertung den Steuerbehörden bekannt war und von ihnen nicht beanstandet wurde, sei unerheblich. Die Gesellschaft habe die zu niedrig bewerteten Warenvorräte, wie aus der Bewegung des Warenkontos zu schliessen sei, zweifellos bis zum Abschluss des Geschäftsjahres 1944 verkauft und damit die stillen Reserven realisiert. Mit der Bewertung unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, resp. unter dem Marktpreis habe sie steuerbaren Reingewinn in ungerechtfertigter Weise geschmälert. Demgemäss sei die ganze am 31. Dezember 1944 vorhandene stille Reserve in die Steuerberechnung einzubeziehen und nicht nur der Differenzbetrag zur Reserve vom 1. Januar 1943.

Aus dem kantonalen Rekursentscheid gehe hervor, dass die Rücklagen dazu bestimmt seien, gegen Konjunkturrückschläge vorzusorgen. Es handle sich also um stille Reserven, die zwar zivilrechtlich zulässig seien, aber steuerrechtlich nicht anerkannt werden könnten. (Art. 49 Abs. 1 lit. c WStB). Sie seien in dem Zeitpunkte bei der

Seite: 197

Ermittlung des steuerbaren Reingewinns zu berücksichtigen, in dem sie festgestellt werden. Dass die Steuerbehörde in Fällen, wo sie stille Warenreserven aus früheren Jahren feststellt, mit der Besteuerung zuwarten müsse, bis die Reserven buchmässig aufgelöst werden, könne nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein. Das Bundesgericht habe in einem Entscheide vom 10. Oktober 1947 festgestellt, dass eine Besteuerung vor der Auflösung zulässig sei, wenn mit Sicherheit angenommen werden könne, dass für die Reserve keine geschäftsmässige Begründetheit mehr bestehe. Das Recht der Steuerbehörden, den stillen Reserven nachzugehen, dürfe nicht derart eingeengt werden, dass nur die in der Berechnungsperiode «gebildeten» stillen Warenreserven in die Berechnung einbezogen werden. Vielmehr müsse die Möglichkeit bestehen, festgestellte stille Reserven, die steuerlich nicht begründet sind, in die Gewinnberechnung einzubeziehen, bevor sie in den Büchern aufgelöst werden.

Die hievon abweichende Praxis bei der Besteuerung im Kanton Zürich erkläre sich aus Verschiedenheiten des massgebenden Steuerrechts; sie sei für die Wehrsteuer ohne Bedeutung.

E. Die kantonale Steuerrekurskommission und die steuerpflichtige Gesellschaft beantragen Abweisung der Beschwerde, im wesentlichen unter Berufung auf die Begründung des angefochtenen Entscheides. Die Steuerpflichtige macht erneut geltend, das Vorgehen der Steuerbehörden sei schon

unter dem Gesichtspunkte von Treu und Glauben zu beanstanden. Die Reserven, die vor dem 1. Januar 1943 bestanden hätten, seien den Steuerbehörden bekannt gewesen. Die Steuerbehörde habe sie zugelassen (a toleriert») und sich damit zur Besteuerung im Zeitpunkt der Auflösung oder Verbuchung entschieden. Von den in den Berechnungsjahren für die III. Wehrsteuerperiode aufgerechneten stillen Reserven von Fr. 84,000. seien nur Fr. 38,000. in den Jahren 1943 und 1944 gebildet worden, Fr. 46,000. stammten aus der Zeit vor dem

Seite: 198

1. Januar 1943 und seien daher nicht Ertrag der III. Wehrsteuerperiode, da dieser nur die wirklich auf den Bemessungszeitraum entfallende Vermögenszunahme umfasse.

Das Recht der Steuerverwaltung, stille Reserven bei ihrer Bildung zu besteuern, werde nicht bestritten, da damit wirkliches Einkommen besteuert werde. Anders verhalte es sich aber beim Einbezug vorgetragener stiller Reserven aus früheren Jahren. Hier sei eine Auflösung der stillen Reserve nicht anzunehmen, solange ein Unternehmen die Reserve vortrage und damit zum Ausdruck bringe, dass es sie nicht auflösen wolle weder durch Verkauf, noch durch Verbuchung. Die richtige Lösung in solchen Fällen sei diejenige der Zürcher Oberrekurskommission (Zentralblatt 22, S. 515). Auf alle Fälle werde eine stille Reserve im Warenlager nicht durch blosse Umschichtung des Lagers frei. Die abweichende Auffassung der Steuerverwaltung sei unrichtig.

Nach Art. 49 WStB und nach der daran anschliessenden Praxis komme es auf die Verbuchung an. Die Vorschrift habe formalrechtliche Bedeutung in dem Sinne dass, bei ordnungsgemässer Buchführung, das in der Gewinn- und Verlustrechnung errechnete Ergebnis auch für die Steuerbemessung massgebend sein solle. Eine Abweichung sei nur zulässig, insoweit für das kaufmännische Geschäftsergebnis massgebende Posten nicht oder nicht richtig gewürdigt wurden, oder der Gesetzgeber selbst bestimmte Korrekturen vorschreibe.

Das Vorgehen der Steuerverwaltung und die Änderung ihrer seit Jahren eingehaltenen Praxis führe übrigens zu grossen Ungerechtigkeiten. Die Besteuerung bisher zugelassener Reserven in einem einzigen Jahre bedeute eine untragbare Härte, zumal im System einer Belastung nach Ertragsintensität.

Das Bundesgericht hat dem Begehren der eidg. Steuerverwaltung stattgegeben

Seite: 199

in Erwägung:

1. Nach Art. 49 Abs. 1 lit. c WStB sind Abschreibungen und Rückstellungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind, in die Berechnung des Reingewinns einzubeziehen. Das Steuergesetz lässt demnach nicht ohne weiteres diejenigen Abschreibungen und Rückstellungen zum Abzug vom Rohgewinn zu, die der Unternehmer nach Handelsrecht und Handelsbrauch im Rahmen geschäftlichen Ermessens vornehmen darf, sondern es beschränkt den Abzug auf die Beträge, die eine besondere geschäftsmässige Rechtfertigung aufweisen. Diese liegt in der Funktion, das Bruttoerträgnis der Unternehmung auf den Reingewinn zurückzuführen, diejenigen Bestandteile aus der Rechnung auszuschalten, die nicht Reingewinn sind. Demgemäss gelten Abschreibungen als geschäftsmässig begründet, soweit sie einen Minderwert des Bilanzobjektes ausgleichen, z.B. dessen Buchwert auf den Wert zurückführen, der ihm am Bilanztage noch zukommt, wobei auf das einzelne Jahr in der Regel nur die in seinem Verlaufe eingetretene Wertverminderung angerechnet werden soll (BGE- 62 I S. 148, 157; 63 I 83), Rückstellungen, soweit sie dazu dienen, unsichere Posten zu sichern und (unmittelbar drohenden) Verlustgefahren zu begegnen (BGE 69 I 275). Abschreibungen und Rückstellungen, bei denen diese Erfordernisse nicht erfüllt sind, gehören zum steuerrechtlichen Reingewinn und sind gemäss Art. 49 Abs. 1 lit. c in die Steuerberechnung einzubeziehen. Dies gilt besonders auch für Rückstellungen, die lediglich allgemeiner Sicherung der geschäftlichen Unternehmung dienen, und nicht jenem besonderen Sicherungszweck. Vor allem genügt der Gesichtspunkt eines Schutzes im: E alle späterer Verluste nicht, um die Anrechnung einer Rückstellung bei der Steuerberechnung auszuschliessen.

2. Steuerfrei zurückgestellte Vermögenswerte bleiben unbesteuert, solange der Grund fortbesteht, der die Ausnahme von der Besteuerung rechtfertigt. Fällt er dahin

Seite: 200

und entfällt damit die geschäftsmässige Begründetheit, so ist die Besteuerung vorzunehmen. Solange eine Rückstellung durch ihren Grund, einer Unsicherheit Rechnung zu tragen oder einer unmittelbar drohenden Verlustgefahr zu begegnen (BGE 69 I 275), gebunden ist, unterbleibt die Besteuerung, weil ungewiss ist, ob und inwieweit wirklich Reingewinn vorhanden ist. Der Entscheid über die Steuerbarkeit wird ausgestellt, und es wird die weitere Entwicklung abgewartet. Der Steuerpflichtige, der für Rückstellungen Steuerfreiheit in Anspruch nimmt, muss es indessen auf sich nehmen, dass die Besteuerung eintritt, wenn es sich ergibt, dass die Reserve unnötig ist, für den Zweck, der Grund

der Befreiung war, nicht mehr in Anspruch genommen werden muss. Auf jeden Fall können Reserven in dem Zeitpunkte erfasst werden, in welchem der Steuerpflichtige sie liquidiert oder realisiert (BGE 69 I l.c. und das nicht publizierte Urteil vom 10. Oktober 1947 i.S. Wisa-Gloria-Werke A.-G., Erw. 3).

3.- Die Beschwerdegegnerin hat ihr Warenlager, im wesentlichen Vorräte an Bauholz, nicht zu ihrem wirklichen Werte den Anschaffungskosten oder dem Marktpreis an den jeweiligen Bilanztagen sondern zu sogenannten Friedenspreisen bewertet, die hier etwa 1/3 tiefer liegen. Es ist unbestritten, dass für die Unterbewertung eine geschäftliche Rechtfertigung im Sinne von Art 49 Abs. 1 lit. c WStB nicht bestanden hat. In der Tat kann eine Bewertung zu Friedenspreisen nur dort und insoweit als «geschäftsmässig begründet» im Sinne des Steuergesetzes charakterisiert werden, als mit der Möglichkeit eines unmittelbar drohenden oder eines von unvorhersehbaren Ereignissen abhängigen und ausserordentlichen Preiszerfalls und mit einer darin begründeten unabwendbaren und aussergewöhnlichen Verlustgefahr zu rechnen ist. Ein solches Risiko bestand aber in der in Frage kommenden Zeit für den Geschäftszweig der Beschwerdegegnerin und das hier in Frage stehende Material offenbar nicht. Die Beschwerdegegnerin hat denn auch nichts vor

Seite: 01

gebracht, was für jene Zeit die Annahme eines solchen Risikos rechtfertigen würde.

Die grundsätzliche Steuerbarkeit der durch die Unterbewertung geschaffenen Reserve ist übrigens nicht bestritten. Der Streit geht um die Höhe des im Bemessungszeitraum als Gewinnbestandteil anzurechnenden Betrages, darum, ob die ganze am 31. Dezember 1943 vorhandene Reserve im Warenlager, im Betrage von Fr. 98,000., als Bestandteil des Jahresgewinns 1943 anzurechnen ist, oder nur die auf Ende 1943 eingetretene Erhöhung gegenüber dem Stande, den die Reserve am Anfang dieses Geschäftsjahres aufwies (ca. Fr. 46,000.). Die kantonale Rekurskommission hat die Besteuerung auf Fr. 41,500. beschränkt als den Betrag, den die Einschätzungsbehörde bei der Veranlagung angerechnet hatte und von dem nachträglich zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abzuweichen Treu und Glauben widersprechen würde; zudem sei die aus dem Jahre 1942 übernommene Reserve von Fr. 46,000. nicht realisiert, sondern weitergeführt worden.

a) Der erste Gesichtspunkt beruht auf dem Gedanken einer Art Rechtskraft für den Teil der Einschätzung, der in der Einsprache nicht angefochten war. Es soll eine abweichende rechtliche Beurteilung nicht zulässig sein, wenn der Sachverhalt der Einschätzungsbehörde bereits bekannt war, als sie die Einschätzung vornahm. Indessen ordnet Art. 105 WStB ausdrücklich an, dass die Veranlagungsbehörde im Einspracheverfahren gestützt auf die von ihr vorgenommene Untersuchung sämtliche Steuerfaktoren des Einsprechers neu festsetzt. Eine Beschränkung der Änderungen auf neue, bei Vornahme der Einschätzung nicht bekannte Tatsachen, ist damit nicht vereinbar. Sie wäre auch nicht gerechtfertigt. Das Einsprache- und Beschwerdeverfahren soll zu einer möglichst sachgemässen Veranlagung führen. Das bedingt, dass die Einschätzungsbehörde die Veranlagung unbeschränkt berichtigen kann, wo sie sich als fehlerhaft erweist. Die Berichtigung unrichtiger Einschätzungen ist übrigens auch den kantonalen

Seite: 202

Rekursbehörden vorgeschrieben, und sie ist im bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahren nicht ausgeschlossen (Art. 109 Abs. 1 OG). Solange die Einschätzung nicht in Rechtskraft erwachsen ist, sollen alle Instanzen dahin wirken können, dass Fehler behoben werden, damit die Besteuerung möglichst richtig ausfällt.

b) Aber auch die Annahme, es handle sich um eine aus dem Vorjahre übernommene Reserve, ist nicht begründet. Eine Reserve im Warenlager stammt nur dann aus dem Vorjahre, und ist nur dann und insoweit nicht im Rechnungsjahre selbst gebildet worden, als Warenvorräte, die aus dem Vorjahr mit einer Unterbewertung übernommen wurden, am Ende des Rechnungsjahres noch vorhanden waren. Bei ihnen bildet die Unterbewertung keine Belastung des Jahresgewinns.

Waren dagegen, die zur Ergänzung des Lagers angeschafft oder hergestellt werden, treten zu den Anschaffungs- oder zu den Herstellungskosten in den Betrieb ein. Bewertungen unter diesen Kosten bilden eine Belastung der Gewinnberechnung. Sie sind neue Reservestellungen und können daher bei der Steuerberechnung von der Überprüfung auf geschäftsmässige Begründetheit nicht deshalb ausgenommen werden, weil früher inzwischen realisierte Reserven in entsprechenden Beträgen vorhanden waren. Soweit solchen neuen Reserven die geschäftsmässige Begründetheit fehlt, bedeutet die Unterbewertung eine Verwendung von Geschäftsgewinn, und sie kann gemäss Art. 49 Abs. 1 lit. c WStB bei der Ermittlung des steuerbaren Reingewinns angerechnet werden.

Der Ausschluss der anfangs 1943 vorhandenen Warenreserve von der Anrechnung bei der Gewinnberechnung hätte daher hier höchstens mit der Behauptung begründet werden können, die Vorräte, auf denen die Reserve gebildet worden war, seien alte, aus dem Jahre 1942 übernommene und 1943 liegen gebliebene Bestände gewesen. Dass es sich so verhalte, ist aber nicht behauptet worden. Die Rekurskommission und die Beschwerdegegnerin gehen

Seite: 203

vielmehr von der Auffassung aus, dass Reserven im Warenlager in den bisherigen Beträgen überhaupt ohne Anrechnung bei der Gewinnberechnung weitergeführt werden können, soweit keine endgültige Ganz- oder Teilliquidation des Warenlagers ohne Ersatz stattgefunden hat. Sie berufen sich im wesentlichen auf eine Praxis der Zürcher Oberrekurskommission, wonach eine Auflösung bisher bestehender stiller Reserven im Warenlager nur anzunehmen sei, soweit das Warenlager im Laufe der Berechnungsperiode mengenmässig verkleinert wurde oder der Steuerpflichtige selbst eine Aufwertung vorgenommen hat (Entscheid vom 7. März 1947, Rechenschaftsbericht 1947, No. 29, Zentralblatt f. Staats- und Gemeindeverwaltung 48, S. 515 ff.; Blätter für zürcherische Rechtsprechung 46, No. 30). Die Rekurskommission begründet die von ihr für das Zürcher Steuergesetz getroffene Lösung mit der allgemeinen betriebswirtschaftlichen Funktion der stillen Reserven in Warenlagern, auf lange Sicht für Konjunkturrückschläge vorzusorgen, welche Funktion von der blossen Umschichtung des Warenlagers zufolge Verkauf und Ergänzung meist nicht berührt werde.

Bei der Wehrsteuer gelten aber Rückstellungen für allgemeine Betriebszwecke als Gewinnverwendungen, und sie sind beim Reingewinn anzurechnen. So ist es hier, wo es sich um Reserven handelt, die nicht zur Deckung unsicherer Positionen dienen, sondern nur als allgemeine Rücklagen für Betriebsverluste angesehen werden können. Solche Reservestellungen bilden, nach Art. 49 Abs. 1, lit. e WStB Bestandteile des anrechenbaren Gewinns