

S. 16 / Nr. 4 Staatsrecht (d)

BGE 75 I 16

4. Auszug aus dem Urteil vom 17. März 1949 i. S. Nordostschweizerische Kraftwerke A.-G. gegen Obersteuerbehörde des Kantons Glarus.

Regeste:

Kantonales Steuerrecht. Willkür.

Amortisationsfonds eines Elektrizitätswerkes zur Deckung des beim künftigen Heimfall der Werkanlagen an das Gemeinwesen entstehenden Verlustes. Die Einlagen in diesen Fonds stellen entweder geschäftsmässig begründete Abschreibungen oder Rückstellungen für eine bereits bestehende, aber noch nicht fällige Schuld dar und dürfen daher nicht als steuerbares Einkommen (Gewinn) behandelt werden (Änderung der Rechtsprechung).

Seite: 17

Droit fiscal cantonal. Arbitraire.

Fonds d'amortissement créé par une usine électrique en vue de couvrir la perte devant résulter du transfert gratuit des installations à la collectivité. Les versements au fonds constituent ou bien des amortissements justifiés ou bien des réserves destinées à éteindre une dette existante mais non encore exigible et ne sauraient partant être assimilés à un revenu imposable (changement de jurisprudence).

Diritto tributario cantonale. Arbitrio.

Fondo d'ammortamento costituito da un'officina elettrica per coprire la perdita che dovrà risultare dal trapasso gratuito degli impianti alla collettività. I versamenti a un siffatto fondo sono o ammortamenti giustificati o riserve destinate ad estinguere un debito esistente, ma non ancora esigibile, e non possono quindi essere equiparati a un reddito imponibile (cambiamento di giurisprudenza).

Aus dem Tatbestand:

Die Beschwerdeführerin Nordostschweizerische Kraftwerke A.G. (NOK) ist Eigentümerin der drei Elektrizitätswerke Löntsch, Eglisau und Beznau. In den hiefür erteilten Wasserrechtskonzessionen sind sog. Heimfall- bzw. Rückkaufsrechte vorgesehen.

Mit Verfügung vom 25. Mai 1948 schätzte die Landessteuerkommission Glarus die NOK für die Steuerperioden 1945/46 und 1947/48 ein und setzte hiebei den steuerpflichtigen Gesamtreingewinn des Unternehmens in der Weise fest, dass zu dem durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Reinertrag u. a. die Einlagen in den Heimfallfonds hinzugerechnet wurden.

Mit Einsprache vom 7. Juni 1948 stellte die NOK unter Berufung auf Gutachten von Prof. Saitzew und Prof. Blumenstein den Antrag, es seien diese Einlagen nicht aufzurechnen und somit als nicht ertragssteuerpflichtig zu behandeln. Doch die Landessteuerkommission wies mit Entscheid vom 5. Juli 1948 diese Einsprache ab und zwar unter Hinweis auf die Entscheide der Obersteuerbehörde des Kantons Glarus vom 1. Februar 1945 und des Bundesgerichts vom 13. Februar 1947, mit denen für das Steuerjahr 1944 die Hinzurechnung der von der NOK in den Heimfallfonds gemachten Einlagen zum stenerpflichtigen Reingewinn als zulässig erklärt worden war.

Seite: 18

Die von der NOK gegen diesen Entscheid eingereichte Beschwerde wurde von der Obersteuerbehörde des Kantons Glarus mit Entscheid vom 23. September 1948 abgewiesen.

Gegen diesen Entscheid reichte die NOK staatsrechtliche Beschwerde ein mit dem Antrag, ihn wegen Verletzung des Art. 4 BV (Willkür) aufzuheben und die Ertragsbesteuerung um den Betrag der Einlagen in den Heimfallfonds herabzusetzen.

Der Regierungsrat des Kantons Glarus beantragt die kostenfällige Abweisung der Beschwerde; eventuell, für den Fall, dass der angefochtene Entscheid als willkürlich aufgehoben werden sollte, ersucht er das Bundesgericht, in seinem Urteile den Betrag, um den der steuerpflichtige Ertrag zu reduzieren sei, festzusetzen, damit der Steuerstreit seine endgültige Erledigung finde.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde grundsätzlich gutgeheissen.

Aus den Erwägungen:

1. Infolge der rein kassatorischen Natur der staatsrechtlichen Beschwerden vorliegender Art kann auf den Beschwerdeantrag nur insoweit eingetreten werden, als damit die Aufhebung des Entscheides der glarnerischen Obersteuerbehörde vom 23. September 1948 verlangt wird (GIACOMETTI, Verfassungsgerichtsbarkeit, S. 240 ff.; BIRCHMEIER, Handbuch des OG, S. 387 ff.). Hieran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Regierungsrat des Kantons Glarus sich in der Vernehmlassung damit einverstanden erklärt, dass das Bundesgericht, wenn es den Entscheid der

Obersteuerbehörde aufheben sollte, selbst den Betrag festsetze, um welchen der steuerpflichtige Ertrag der Beschwerdeführerin für die Steuerperioden 1945/46 und 1947/48 zu reduzieren sei; denn eine Prorogation auf das Bundesgericht ist nur im Rahmen der Art. 41 und 112 OG, also nur inbezug auf zivilrechtliche und auf nach Bundesrecht zu entscheidende verwaltungsrechtliche Streitigkeiten, zulässig.

Seite: 19

2 - 4. (Ausführungen betreffend das Löntsch- und das Eglisauwerk).

5. Insoweit der angefochtene Entscheid die Aufrechnung der von der Beschwerdeführerin für das Beznauwerk gemachten Heimfallfonds-Einlagen verfügt, lässt er sich nur halten, wenn sich ohne Willkür die Auffassung vertreten lässt, dass die Einlagen in einen Fonds zur Deckung des infolge Heimfalls oder Rückkaufs eintretenden Verlustes bei der Feststellung des steuerpflichtigen Reinertrages angerechnet werden dürfen.

Zu dieser Frage hat das Bundesgericht bereits viermal Stellung genommen und zwar das letzte Mal in einem Rechtsstreit zwischen den gleichen Parteien bezüglich eines früheren Steuerjahres (BGE 25 I 171 ff.; 47 I 289 ff.; nicht publizierte Entscheide i. S. Elektrizitätswerk Wangen A.G. vom 15. Juli 1920 und i. S. NOK vom 13. Februar 1947). In allen diesen Entscheiden wurde eine solche Aufrechnung als nicht geradezu willkürlich erklärt; denn es könne jenen Einlagen sowohl der Charakter von Betriebskosten wie auch der Charakter von geschäftsmässig begründeten Abschreibungen ohne Willkür abgesprochen werden und zwar letzteres deswegen, weil sie zur Ausgleichung einer nur subjektiven und nicht einer objektiven Wertminderung bestimmt seien und als Rückstellungen für künftige Verluste sich auffassen liessen.

Doch eine Überprüfung der bisherigen Praxis an Hand der neuen staatsrechtlichen Beschwerde und der eingelegten Gutachten von Prof. Saitzew und Prof. Blumenstein ergibt, dass sie nicht aufrecht erhalten werden kann.

a) Die vom Staate Aargau mit der Beschwerdeführerin für das Beznauwerk abgeschlossene Konzession enthält die Bestimmung, dass mit dem Ablauf von 100 Jahren seit der Betriebseröffnung, d. h. am 28. August 2002, die ganze Werkanlage (« mit festen und beweglichen Teilen des Wehres, den Kanaleinlaufvorrichtungen, dem Kanal, Turbinenhaus samt Turbinen und allen andern Maschinen, mit allen zu einem regelmässigen Betrieb erforderlichen

Seite: 20

Zubehörden ») dem Staate Aargau unentgeltlich anheimfällt, sowie dass nach Ablauf von 66 Jahren von der Inbetriebsetzung des Werkes hinweg, d. h. vom 28. August 1968 an, der Staat Aargau die ganze immobile Anlage gegen Entschädigung von 50 % der gesamten Erstellungskosten, als Eigentum erwerben könne; sowohl im Falle des Heimfalls wie des Rückkaufs ist die Anlage dem Staat in gutem und betriebsfähigem Zustande zu übergeben.

Nach Ablauf einer bestimmten Zeit erlischt somit nicht nur die vom Staate Aargau der Beschwerdeführerin erteilte Wasserrechtskonzession, sondern die Beschwerdeführerin hat das von ihr erstellte Werk in gutem und betriebsfähigem Zustand dem Staate Aargau zu einem reduzierten Preis (ab August 1968) oder gar unentgeltlich (im August 2002) abzutreten. Diesem Heimfall- oder Rückkaufsrecht des Kantons Aargau hat die Beschwerdeführerin durch Anlage eines Heimfall- und Rückkaufsfonds Rechnung zu tragen, um beim Eintritt des Heimfalls oder Rückkaufs auch nach Erfüllung der ihr hieraus erwachsenden Abtretungspflichten noch die nötigen Mittel zur Verfügung zu haben, um den auf das Beznauwerk entfallenden Anteil ihrer Passiven decken, sowie den auf dieses Werk entfallenden Teil des Aktienkapitals zurückbezahlen zu können.

b) Die von der Beschwerdeführerin jährlich in diesen Fonds gemachten Einlagen werden von den glarnerischen Steuerbehörden bei der Festsetzung des steuerpflichtigen Reinertrages in Anwendung von § 42 des glarnerischen Steuergesetzes aufgerechnet, der folgendermassen lautet:

« Als steuerbarer Reinertrag gelten:

1) der Aktivsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung, abzüglich Aktivsaldo und zuzüglich Passivsaldo der letzten Rechnung;

2) alle vor Berechnung des Aktivsaldos ausgeschiedenen, für solche Verwendungen beanspruchten Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht als geschäftsmässig begründete Betriebskosten betrachtet werden können, wie Aufwendungen für Anschaffung und Wertvermehrung von Vermögensobjekten, Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital, freiwillige Zuwendungen an Dritte, Gewinnanteile in Form von Tantiemen oder ähnlichen Vergütungen.

3) Abschreibungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind, Eingänge von abgeschriebenen Forderungen... »

Seite: 21

Darnach dürfen die Einlagen in den Heimfallfonds jedenfalls dann nicht als ein Teil des Reinertrages

besteuert werden, wenn sie geschäftsmässig begründete Abschreibungen darstellen; denn das Steuergesetz sieht nur die Aufrechnung jener Abschreibungen vor, die nicht geschäftsmässig begründet sind. Ob die von der Beschwerdeführerin in den Heimfallfonds gemachten Einlagen der Höhe nach « geschäftsmässig begründet » sind, ist in diesem Verfahren nicht zu prüfen, da sich das Bundesgericht zur Zeit, wie sich aus Erwägung Ziff. 1 ergibt, nicht über die Höhe der zulässigen Einlagen auszusprechen hat. Grundsätzlich sind aber bei einem konzessionierten Unternehmen, das mit einem Heimfallverlust zu rechnen hat, Einlagen in einem Heimfallfonds « geschäftsmässig begründet ». Dies hat das Bundesgericht bereits in seinen frühern Entscheiden (BGE 47 I 289; Entscheid vom 13. Februar 1947, Erw. 7 S. 10) dadurch anerkannt, dass es von diesen Einlagen bemerkte, sie seien « vom kaufmännischen Standpunkt » aus geboten. Wenn es gleichwohl die Annahme der kantonalen Steuerbehörden, dass die Einlagen in den Heimfallfonds keine « geschäftsmässig begründeten Abschreibungen » darstellen, als nicht willkürlich erklärte, so geschah dies deswegen, weil es der Auffassung war, diesen Einlagen könne von den Steuerbehörden ohne Willkür der Charakter von « Abschreibungen » im engern und eigentlichen Sinne abgesprochen werden; denn der Umstand, dass Anlagen eines konzessionierten Unternehmens in einem künftigen Zeitpunkt an das verleihende Gemeinwesen unentgeltlich oder zu einem reduzierten Preis abgetreten werden müssen, bilde nicht eine objektive, d. h. aus technischen, wirtschaftlichen oder rechtlichen Gründen, eingetretene Entwertung eines Vermögensobjektes, sondern eine bloss subjektive, d. h. nur für das gegenwärtige Steuersubjekt eintretende Wertminderung; die steuerliche Beachtung eines derartigen nur subjektiven Minderwertes von Anlagen aber dränge sich nicht in demselben Masse auf wie die Beachtung einer objektiven Entwertung. Nun ist schon nicht richtig,

Seite: 22

dass die infolge Heimfall eines konzessionierten Unternehmens eintretende Entwertung oder Vermögenseinbusse nur das gegenwärtige Steuersubjekt trifft; sie tritt vielmehr auch bei jedem Steuersubjekt ein, das den Betrieb während der Konzessionsdauer erwirbt. Unhaltbar ist aber auch die Auffassung, dass die steuerliche Beachtung eines subjektiven Minderwertes von Anlagen sich weniger aufdränge als diejenige einer objektiven Entwertung, d. h. jener Entwertung, die der Betrieb als technischer Apparat erleidet. Zivilrechtlich und steuerrechtlich kann es stets nur auf die subjektive Wertminderung ankommen, gleichgültig, ob damit eine objektive Entwertung verbunden ist oder nicht. Für das Zivilrecht ergibt sich dies aus der in Art. 960 Abs. 2 OR enthaltenen Vorschrift, dass alle Aktiven höchstens nach dem Wert in die Bilanz einzusetzen sind, « der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt ». In die Bilanz sind somit die Aktiven stets nach dem subjektiven Geschäftswert einzusetzen, d. h. nach dem Wert, den sie für das betreffende Geschäft unter dem Gesichtspunkt des fortdauernden Betriebes haben (GUHL, Das schweiz. Obligationenrecht, 3. Aufl., S. 593; WIELAND, Handelsrecht, Bd. I S. 321). Ist aber für die Wertansätze der Bilanz der subjektive Geschäftswert massgebend, so kann auch die durch Abschreibung auszugleichende Wertminderung nur die subjektive, d. h. die für das betreffende Geschäft eingetretene, Wertminderung sein; denn die Abschreibung ist ein Abzug vom Roheinkommen, der zum Ausgleich und im Umfang der Wertminderung erfolgt, die das Geschäftsvermögen während eines bestimmten Zeitraums erleidet. Im Steuerrecht kann es sich aber nicht anders verhalten. Für das glarnerische Steuerrecht ergibt sich dies schon daraus, dass zum Abzug die « geschäftsmässig begründeten » Abschreibungen zugelassen werden, also jene die « für das Geschäft » d. h. die Bedürfnisse der betreffenden Unternehmung, also subjektiv, begründet sind. Den Einlagen in den Heimfallfonds kann daher der

Seite: 23

Charakter von Abschreibungen jedenfalls nicht mit der Begründung abgesprochen werden, dass durch diese Einlagen keine objektive, sondern lediglich eine subjektive Wertminderung ausgeglichen werde.

c) Die Heimfallslast bedeutet ökonomisch nichts anderes als eine Abgabe, die an das Gemeinwesen, das die Konzession erteilt hatte, über die bei diesem Anlass oder jährlich zu entrichtenden Gebühren und Abgaben (Konzessionsgebühr, Wasserzins etc.) hinaus bei Ablauf der Konzession in natura, d. h. durch die Überlassung des Betriebes, zu leisten ist. Die Verpflichtung zu dieser Leistung kann rechtlich auf zweifache Art konstruiert werden.

aa) Die nächstliegende, den tatsächlichen Verhältnissen am besten entsprechende Konstruktion geht von der Annahme aus, dass durch die Heimfalls- oder Rückkaufsklausel (im folgenden wird einfachheitshalber nur von der Heimfallsklausel gesprochen, die sich von der Rückkaufsklausel nur insofern unterscheidet, als erstere die unentgeltliche Abtretung des Betriebes und letztere dessen Abtretung zu einem reduzierten Preis vorsieht) die Nutzungsdauer der Anlage zeitlich begrenzt wird. Infolge dieser Begrenzung tritt für das Unternehmen eine mit dem Näherkommen des Heimfalls zunehmende Entwertung ein. Diese Entwertung oder Wertminderung muss durch Abschreibungen ausgeglichen werden, die in zweckmässiger Weise über die ganze Nutzungsdauer zu verteilen sind.

Bei korrekter Vornahme der mit Rücksicht auf Abnützung und Veralten der Anlagen gebotenen Abschreibungen (die die Beschwerdeführerin durch Einlagen in einen Erneuerungsfonds vornimmt) werden die heimfälligen Anlagen im Augenblick des Heimfalls noch einen gewissen Buchwert haben. Auch dieser Buchwert muss am Ende der Konzessionsdauer abgeschrieben sein, will der Unternehmer keinen Kapitalverlust erleiden und seinen Verpflichtungen den Geldgebern gegenüber nachkommen können (FUISTING, Grundzüge der Steuerlehre, S. 176; REHM, Bilanzen der A.-G., 2. Aufl. S. 369, 397; GROSSMANN, Abschreibung und

Seite: 24

Steuer S. 43/44; SAITZEW, Gutachten S. 21). Die Heimfallabschreibung erfolgt freilich nicht zum Ausgleich einer objektiven, sondern einer subjektiven Wertminderung; denn die infolge Heimfalls eintretende Entwertung tritt nicht beim Betrieb als technischem Apparat, wohl aber bei dem im Besitze des Betriebes befindlichen Unternehmen ein und ist besonders deutlich bei einer Veräusserung des Betriebes während der Konzessionsdauer erkennbar, da der Käufer bei seinem Angebot die auf ihn übergehende Heimfallslast berücksichtigen wird. Der Umstand, dass die durch die Heimfallabschreibung auszugleichende Wertminderung eine subjektive ist, kann aber wie unter lit. b dargelegt wurde keinen Grund bilden, um diese Abschreibungen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrages nicht zum Abzuge zuzulassen. Die Ursache der eingetretenen Wertminderung ist steuerrechtlich unerheblich (BLUMENSTEIN, Steuerrecht S. 242; System S. 134). Stellen die Einlagen in den Heimfallfonds « Abschreibungen », dar, so lässt das glarnerische Steuergesetz (§ 42) deren Aufrechnung bei Feststellung des steuerpflichtigen Reinertrages nur zu unter der Voraussetzung, dass sie nicht geschäftsmässig begründet sind. Grundsätzlich sind sie aber - wie unter lit. b ebenfalls dargelegt wurde geschäftsmässig begründet.

Für die Besteuerung ist bedeutungslos, ob die Heimfallabschreibungen in der Weise erfolgen, dass auf der Aktivseite der Buchwert der Anlagen herabgesetzt wird, oder aber in der Weise, dass auf der Passivseite der Bilanz ein Heimfallabschreibungskonto geführt wird. Die letztere von der Beschwerdeführerin gewählte Rechnungsmethode dürfte zweckmässiger sein, da sie die Übersichtlichkeit sichert (SAITZEW, Gutachten S. 20).

bb) Die Heimfallslast kann aber rechtlich nicht nur als zeitliche Begrenzung der Nutzungsdauer der Anlage, sondern auch als « Schuldverpflichtung » konstruiert werden. Diese Konstruktion findet sich nicht bloss in der deutschen Literatur (REHM, Bilanzen der A.-G., I. Aufl. S. 448,

Seite: 25

452 ff., 464 ff.; PASSOW, Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, 3. Aufl. Bd. II S. 290 ff.; SAITZEW, Gutachten S. 21), sondern liegt auch dem von der Beschwerdeführerin eingelegten Gutachten von Prof. Blumenstein zu Grunde. Konstruiert man in dieser Weise, so sind die Einlagen in den Heimfallfonds keine Abschreibungen, sondern Rückstellungen, jedoch nicht wie das Bundesgericht in seinem Entscheide vom 13. Februar 1947 angenommen hat Rückstellungen (oder besser « Rücklagen ») für eine künftige Schuld, sondern Rückstellungen für eine bereits bestehende, aber noch nicht fällige Schuld. Auch von diesem Gesichtspunkt aus ergibt sich die Notwendigkeit, jährlich in der Gewinn- und Verlustrechnung bestimmte Beträge vom Rohertrag abzuzweigen und in der Bilanz auf der Passivseite zu verbuchen, um auf diese Weise im Verlauf der Konzessionsdauer die « Schuld » abtragen und so der Heimfallverpflichtung genügen zu können (SAITZEW, Gutachten, insbesondere S. 21/22). Während die Rücklagen für eine künftige Schuld einen Teil des nicht ausgeschütteten Reingewinns bilden, handelt es sich bei den Rückstellungen, die jährlich gemacht werden, um einmal der Heimfallverpflichtung genügen zu können, um Buchungen, die vor der Feststellung des Reingewinns gemacht werden müssen. Der über die Verzinsung des Obligationenkapitals und die Geschäftunkosten hinaus erzielte Geschäftsertrag darf auch nach Vornahme der Abschreibungen für Abnützung und Veralten der Anlagen nicht restlos verteilt werden. Es muss vielmehr noch so viel dem Rohertrag entnommen werden, um bei Ablauf der Verleihungsdauer die heimfallpflichtigen Anlagen unentgeltlich oder zu einem reduzierten Preise abtreten zu können, ohne dass damit die Erfüllung der übrigen Verbindlichkeiten des Unternehmens beeinträchtigt würde. Die Verhältnisse liegen ähnlich wie bei der Prämienreserve der Lebensversicherungsgesellschaften. Geradeso wie diese Gesellschaften einen Teil ihrer jährlichen Prämieinnahmen von der Gewinnverteilung ausschliessen und in einen Fonds

Seite: 26

legen müssen, um später die von ihnen durch den Abschluss der Versicherungsverträge übernommenen Verpflichtungen erfüllen zu können, so muss auch eine konzessionierte Unternehmung beim Bestehen einer Heimfalls- oder Rückkaufsklausel alljährlich einen Teil ihres Rohertrages in einen Fonds legen, um einmal beim Ablauf der Konzession die ihr aus dieser Klausel erwachsenden Verpflichtungen erfüllen zu können. Wie die Einlagen in den Prämienreservefonds,

müssen daher auch die Einzahlungen in den Heimfallfonds bei Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrages in Abzug gebracht werden können. Auf diesem Boden steht denn auch die gesamte deutsche Steuerrechtsliteratur- und -praxis, also auch jener Teil derselben, der die Heimfallverpflichtung als eine Schuld auffasst (REHM und PASSOW an den soeben zitierten Stellen). Der Kanton Glarus kann sich für seine abweichende Stellungnahme nicht etwa auf den Wortlaut seines Steuergesetzes berufen. Wird die Heimfallverbindlichkeit als « Schuld » aufgefasst, so kann freilich deren steuerliche Abzugsfähigkeit nicht aus § 42 Ziff. 3 StG gefolgert werden, da hier im Unterschied zu Art. 49 Abs. 1 lit. c des Wehrsteuerbeschlusses vom 9. Dezember 1940 nur von den nicht geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und nicht auch von den nicht geschäftsmässig begründeten Rückstellungen die Rede ist. (Nach der Literatur zum eidg. Wehrsteuerbeschluss wären übrigens unter « Rückstellungen » im Sinne von Art. 49 Abs. 1 lit. c und Art. 22 Abs. 1 lit. b dieses Beschlusses lediglich die durch Wertkorrektur auf der Passivseite der Bilanz vorgenommenen Abschreibungen zu verstehen, so dass der Ausdruck « Abschreibungen » in § 42 Ziff. 3 des glarn. StG und der Ausdruck « Abschreibungen und Rückstellungen » in Art. 49 Abs. 1 lit. c und Art. 22 Abs. 1 lit. b des Wehrsteuerbeschlusses sich inhaltlich decken würden; denn § 42 Ziff. 3 des glarn. StG bezieht sich ganz zweifellos auf alle Abschreibungen, ohne Rücksicht auf ihre äussere buchtechnische Form. Vgl. I. BLUMENSTEIN, Die allg. eidg. Wehrsteuer

Seite: 27

S. 102; PERRET-GROSHEINTZ, Kommentar zur eidg. Wehrsteuer S. 70). Doch das Recht des konzessionierten Unternehmens, die zur Abtragung der Heimfallverbindlichkeit gebotenen « Rückstellungen » bei Feststellung des steuerpflichtigen Reinertrages in Abzug zu bringen, ergibt sich für das glarnerische Steuerrecht aus § 42 Ziff. 1 und 2 StG. Zwar lässt sich die Auffassung vertreten, dass die Einlagen in den Heimfallfonds keine « Betriebskosten » darstellen, da sie nicht ausbezahlt werden (BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, S. 131; SAITZEW, Gutachten S. 48). Doch daraus, dass § 42 Ziff. 2 nur die Aufrechnung von « Teilen des Geschäftsergebnisses » vorsieht und zu den aufzurechnenden Verwendungen nur « Aufwendungen für Anschaffung und Wertvermehrung von Vermögensobjekten, Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital, freiwillige Zuwendungen an Dritte, Gewinnanteile in Form von Tantiemen oder ähnliche Vergütungen » zählt, muss gefolgert werden, dass einzig solche Verwendungen aufgerechnet werden dürfen, die aus jenen Mitteln erfolgen, die dem Steuerpflichtigen für die Zwecke der laufenden Wirtschaft in der betreffenden Periode ohne Schmälerung des Vermögens zur Verfügung stehen (BGE 52 I 214). Zu diesen Verwendungen gehören aber bei einem konzessionierten Unternehmen die durch die tatsächlichen Verhältnisse gebotenen Einlagen in den Heimfallfonds ebensowenig wie bei einer Lebensversicherungsgesellschaft die nach den geschäftlichen Erfahrungen gebotenen Einlagen in den Prämienreservfonds; denn das Vermögen des steuerpflichtigen Unternehmens würde geschmälert, wenn diese Einlagen nicht in einen Fonds zurückgelegt, sondern als Gewinn verteilt würden. Auch die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen gehören, wie sich aus § 42 Ziff. 3 des glarn. StG ergibt, nicht zu den gemäss § 42 Ziff. 2 aufzurechnenden Verwendungen; sie sind zwar keine Betriebskosten, bilden aber andererseits auch nicht einen Teil des Geschäftsergebnisses. Ob die Heimfallverpflichtung als Ursache einer

Seite: 28

Wertminderung oder als Schuld aufgefasst wird, ist somit bedeutungslos. In beiden Fällen müssen jährlich aus dem Rohertrag Beträge zurückgestellt werden, die beim Konzessionsablauf auch in beiden Fällen den gleichen Gesamtbetrag ausmachen müssen: den Buchwert der heimfälligen Anlagen im Augenblick des Heimfalls (SAITZEW, Gutachten S. 22 und 27).

d) Aus dem Gesagten ergibt sich folgendes: Geht man von der nächstliegenden Annahme aus, dass bei einem konzessionierten Unternehmen durch die Heimfallsklausel die Nutzungsdauer der Anlage zeitlich begrenzt wird, so stellen die Einlagen in den Heimfallfonds Abschreibungen dar und müssen als solche, soweit sie geschäftsmässig begründet sind, bei der Berechnung des steuerpflichtigen Reinertrages in Abzug gebracht werden. Eine andere Auffassung ist schlechterdings unhaltbar. Insbesondere geht es nicht an, den Abzug dieser Abschreibungen deshalb abzulehnen, weil die Entwertung, die sie ausgleichen sollen, nicht (objektiv) beim Betrieb, als technischem Apparat, sondern (subjektiv) beim konzessionierten Unternehmen eintritt. (Vgl. die Ausführungen unter lit. b). Betrachtet man dagegen die Heimfallverpflichtung als eine « Schuld », so sind die Einlagen in den Heimfallfonds keine Abschreibungen, sondern Rückstellungen. Aber auch diese Rückstellungen dürfen, wie sich aus den Ausführungen unter lit. c ergibt, bei der Festsetzung des steuerpflichtigen Reinertrages nicht aufgerechnet werden. Fraglich kann nur sein, ob die gegenteilige Auffassung als willkürlich zu bezeichnen ist. Es rechtfertigt sich, heute diesen Schritt zu tun. In dem bundesgerichtlichen Entscheide i. S. La Suisse c. Steuerrekurskommission des Kantons Luzern vom 9. November 1928 (BGE 54 I 388 ff.) hat das Bundesgericht Willkür angenommen, als eine kantonale

Stenerrekursbehörde bei der Besteuerung einer Lebensversicherungsgesellschaft die Prämienreserve nicht als Passivum und den auf dieser Reserve vergüteten Zins nicht als Passivzins anerkennen wollte (insbes. S. 395-402). Zu der Frage,

Seite: 29

ob bei der Berechnung des steuerpflichtigen Reinertrages die jährlichen Einlagen in den Prämienreservefonds zum Abzuge zuzulassen sind, hatte das Bundesgericht damals nicht Stellung zu nehmen, da die La Suisse im Kanton Luzern kein Geschäftsdomizil hatte, sondern lediglich als Liegenschaftseigentümerin steuerpflichtig war. Doch daraus, dass die Prämienreserve ein Passivum ist, ergibt sich zwingend, dass die nach der geschäftlichen Erfahrung und mathematischen Berechnung gebotenen jährlichen Einlagen in den Prämienreservefonds keinen Teil des Geschäftsergebnisses darstellen können und daher bei der Festsetzung des steuerpflichtigen Reinertrages nicht aufgerechnet werden dürfen (Entscheid des bern. Verwaltungsgerichtes vom 23. Februar 1923 i. S. Europäische Güter- und Reisegepäckversicherung A.G., abgedruckt bei Robert und Ehrensberger Steuerlexikon S. 812/3). Eine solche Aufrechnung müsste als willkürlich bezeichnet werden. Nach den zutreffenden Ausführungen BLUMENSTEINS (vgl. insbes. S. 12 und 22 des Gutachtens) kommt aber, wenn die Heimfallverpflichtung als Schuld aufgefasst wird, den geschäftsmässig begründeten Einlagen in den Heimfallfond der gleiche rechtliche Charakter zu wie den nach der geschäftlichen Erfahrung und mathematischen Berechnung gebotenen Einlagen einer Lebensversicherungsgesellschaft in den Prämienreservefonds. Die Einlagen in den Heimfallfonds können somit als Abschreibungen oder als Rückstellungen aufgefasst werden. In beiden Fällen gelangt man aber zum gleichen Ergebnis: zu der Notwendigkeit, aus dem Rohertrag der Unternehmung jährliche Beträge abzuzweigen, die im einen Fall der Entwertung der Anlagen durch die Heimfallverpflichtung Rechnung tragen und im andern Fall der Abtragung der Heimfallverbindlichkeit dienen (SAITZEW, Gutachten S. 27). Die gegenteilige Auffassung darf um so unbedenklicher als willkürlich erklärt werden, als sie mit der gesamten zivil- und steuerrechtlichen Literatur und Praxis im Widerspruch steht (PASSOW, FUISTING und GROSSMANN an den oben zitierten Stellen).

Seite: 30

ferner: SIMON, Die Bilanzen der A.-G., 2. Auflage S. 402/3; SCHIFF, Die Wertminderungen an Betriebsanlagen S. 84 ff.; FOLLIET, Le bilan dans les sociétés anonymes S. 55; I. BLUMENSTEIN, Kommentar z. bern. Steuergesetz v. 1944, S. 229; SAITZEW, Gutachten, S. 40-44, WO auch Entscheide des deutschen Reichsfinanzhofes wiedergegeben werden; REHM, auf dessen Autorität sich das Bundesgericht im Entscheide vom 13. Februar 1947 glaubte berufen zu können, bejaht in der ersten und zweiten Auflage seines Werkes « Bilanzen der A.G. » die Abzugsfähigkeit der Heimfallfonds-Einlagen; ein Unterschied zwischen den beiden Auflagen besteht nur insofern, als in der ersten Auflage [S. 448, 452 ff., 464 ff.] diese Einlagen als Rückstellungen und in der zweiten Auflage als Abschreibungen [S. 369, 397] aufgefasst werden). Unbestritten ist auch, dass sowohl die eidg. Wehrsteuerverwaltung wie auch die Steuerbehörden aller NOK-Kantone mit Ausnahme von Glarus (und früher St. Gallen) den Abzug der Heimfallfondseinlagen bei der Berechnung des steuerpflichtigen Reinertrages zulassen.

6. Der angefochtene Entscheid ist somit insoweit aufzuheben, als er der Beschwerdeführerin grundsätzlich das Recht abspricht, bei der Berechnung des steuerpflichtigen Reinertrages die Einlagen in Abzug zu bringen, die in den für die Steuerveranlagungen der Jahre 1945/46 und 1947/48 massgebenden Perioden in den Heimfallfonds des BeznauerLes gemacht wurden. Dem Begehren der Parteien, die zulässige Höhe dieser Einlagen festzusetzen, kann das Bundesgericht, wie in Erwägung Ziff. 1 dargelegt wurde, nicht entsprechen. Sollten sich die glarnerischen Steuerbehörden, obgleich ihr Kanton zu den NOK-Kantonen gehört, mit den Berechnungen der Beschwerdeführerin nicht einverstanden erklären können, so wird sich eine Expertise kaum vermeiden lassen, da diese Berechnungen wohl nur von jemandem überprüft werden können, der besondere Fachkenntnis besitzt.