

## S. 255 / Nr. 43 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 75 I 255

43. Urteil vom 15. Juli 1949 i. S. Kantonale Steuerverwaltung St. Gallen gegen Brauerei L. und Steuerrekurskommission St. Gallen.

Regeste:

Wehrsteuer: Steuerbare und steuerfreie Rückstellungen bei Berechnung des Reingewinns von Aktiengesellschaften.

Impôt pour la défense nationale: Réserves d'amortissement imposables et non imposables dans le calcul du bénéfice net de sociétés anonymes.

Imposta per la difesa nazionale: Riserve d'ammortamento imponibili e non imponibili nel calcolo dell'utile netto delle società anonime.

A . Die Aktiengesellschaft Brauerei L. gewährt ihrer Wirtkundschaft langfristige Darlehen, hauptsächlich auf nachstehende Hypotheken auf Gasthäusern in dem Raum, der von Banken nur gegen zusätzliche Sicherung oder überhaupt nicht mehr belehnt würde. Die Darlehen sind in der Bilanz mit ihrem Nominalbetrag aufgenommen; andererseits besteht unter den Passiven ein Konto « Amortisationsfonds », das als Rückstellung für die mit dieser Darlehensgewährung verbundenen Risiken bezeichnet wird. Das Konto belief sich 1942 auf Fr. 520000., 1943 auf Fr. 482000., und 1944 auf Fr. 485000.. Es hat sich

Seite: 256

also im Geschäftsjahr 1942/43 um Fr. 38000.- vermindert und 1943/44 um Fr. 3000.- zugenommen. Nach einer bei den Akten liegenden Aufstellung sind die Einlagen in den Amortisationsfonds in den Jahren 1930, 1931, 1932, 1934, 1935, 1937, 1938 und 1939 ganz oder teilweise in die Berechnung des steuerrechtlichen Reingewinns einbezogen worden, im ganzen Fr. 131708.-.

B . Bei der Einschätzung zur Wehrsteuer III und zum Wehropfer II hat sich die Einschätzungsbehörde auf den Standpunkt gestellt, dass eine Rücklage für die langfristigen Darlehen der Beschwerdeführerin nur bis zum Betrage von Fr. 185000. geschäftsmässig begründet sei. Sie hat den Mehrbetrag von Fr. 300000. beim Wehropfer als Vermögen angerechnet, und die kantonale Rekurskommission hat eine hiegegen gerichtete Beschwerde mit Entscheid vom 12. November 1948 abgewiesen. Dieser Entscheid ist nicht angefochten worden.

Bei der Wehrsteuer hat die Behörde zunächst den nämlichen Betrag als freigewordene Rückstellung behandelt, ihn aber im Einspracheentscheid um die bei früheren Einschätzungen erfassten Einlagen in den Amortisationsfonds (Fr. 131708.) herabgesetzt, die Zurechnung also auf Fr. 168292. ermässigt. Die kantonale Rekurskommission hat die Zurechnung, auch in diesem Betrage, als unzulässig erklärt.

a. Die Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen ergreift die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt, die freigewordene Reservr in vollem Umfange zu erfassen, soweit sie nicht schon früher versteuert worden war.

Das Bundesgericht hebt den angefochtenen Entscheid auf und weist die Sache zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück

in Erwägung:

1. Die Umschreibung « Abschreibungen und Rückstellungen » (Art. 49, Abs. 1, lit. c WStB) ist nicht eindeutig. Sie kann in einem rein formalen,

Seite: 257

buchhaltungstechnischen Sinne verstanden werden: « Abschreibungen » als Bilanzkorrekturen in Form von Wertkürzungen auf dem Bilanzposten selbst, Abstriche am Werte dieser (aktiven oder passiven) Posten, « Rückstellungen » als Bilanzkorrekturen in Form von Posten auf der Gegenseite der Bilanz, sei es für bestimmte Positionen, sei es als allgemeine « Rücklagen » (auf der Aktiv- oder der Passivseite) zur Herstellung des erforderlichen Bilanz-Ausgleichs. Die kantonale Rekurskommission geht offenbar davon aus, dass die Umschreibung in diesem formalen Sinne zu verstehen sei. Sie bezeichnet (S. 4 der Vernehmlassung) Abschreibungen und Rückstellungen als zwei verschiedene äussere Formen der Ertragsberichtigung und fügt bei, dass in sehr vielen Fällen die beiden Formen durchaus vertauschbar seien. Letzteres trifft im allgemeinen zu, wenn und soweit es bei der Unterscheidung auf die formale buchhaltungstechnische Betrachtungsweise ankommt.

Die Unterscheidung kann aber auch der Ausdruck sachlicher, inhaltlicher Verschiedenheit sein. Sie ist es dann, wenn auf den Zweck der Bilanzkorrektur abgestellt, eine Ausscheidung nach der betriebswirtschaftlichen Funktion des Wertausgleichs angestrebt wird: « Abschreibungen » in diesem

Sinne sind die Bilanzkorrekturen, die dem Ausgleich eingetretener Entwertungen dienen, « Rückstellungen » Abstriche, die über das für diesen Ausgleich Erforderliche hinausgehen, Rücklagen, die ihren Grund in etwas anderem als in einem bereits eingetretenen feststehenden Wertverlust haben. Auf die Form kommt es dabei weniger an als auf die wirtschaftliche Veranlassung und den Zweck des Bilanzabstriches.

Das Bundesgericht ist stets davon ausgegangen, dass bei der Umschreibung in Art. 49, Abs. 1, lit. c WStB, wie auch schon in den entsprechenden Anordnungen früherer eidgenössischer Steuererlasse über die Berechnung des Reingewinns juristischer Personen, die äussere Form, die die Steuerpflichtigen ihren Bilanzkorrekturen geben, nicht entscheidend sein könne, dass es vielmehr auf die

Seite: 258

sachliche Bedeutung der Abstriche ankommen müsse, wie ja überhaupt Art. 49 WStB die Kontrolle der buchmässigen Rechnungsergebnisse nach sachlichen, betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten (geschäftsmässiger Begründetheit, Unkostencharakter im Gegensatz zu Anlagen im Geschäft, geschäftswidrigen Zuwendungen an die Beteiligten und an Dritte, usw., vgl. lit. b) vorschreibt. Entsprechend stellt lit. c bei Abschreibungen und Rückstellungen auf « geschäftsmässige Begründetheit » ab; diese wird bestimmt durch den sachlichen, betriebswirtschaftlichen Charakter eines beabsichtigten oder vollzogenen Wertausgleichs.

Die äussere Form, die dem Wertabstrich gegeben wird, kann schon deshalb nicht entscheidend sein, weil es den Unternehmungen weitgehend überlassen ist, diese nach Gutfinden zu wählen. Die Form, in der der Bilanzabstrich in den Büchern der Steuerpflichtigen erscheint (oder mit der er unter Umständen auch verdeckt wird), wäre daher keine sachgemässe Grundlage für die steuerliche Behandlung. Darin besteht denn auch gerade der Zweck der Steuerkontrolle, die in der Buchführung ausgewiesenen Ergebnisse auf ihre Übereinstimmung mit der wirtschaftlichen Wirklichkeit einerseits und auf ihre Bedeutung für die Steuererhebung andererseits zu überprüfen.

Wo es im Gebiete eidgenössischer Steuern auf die Unterscheidung von Abschreibungen und Rückstellungen ankam, wurden diese Ausdrücke denn auch stets in dem dargelegten betriebswirtschaftlichen Sinne verstanden, Abschreibungen als Wertberichtigungen zum Ausgleich eingetretener Wertverminderungen, Rückstellungen als Rücklagen zur Sicherung gegen Verlustgefahren (BGE 69 I 275, 74 I 199; vgl. 62 I 149 und 157, 63 I 83 betr. Abschreibungen). Es entspricht dies dem Sprachgebrauch, der in der Bundessteuergesetzgebung von jeher gemacht wurde (vgl. z. B. den BRB vom 18. September 1916 über die eidg. Kriegsgewinnsteuer, Art. 7 Ziff. 3 Fassung vom 22. April 1919 [Ges. S. S. 271 in Verbindung mit Ges.

Seite: 259

S. 1916, S. 363], wo Abschreibungen zum « Ausgleich einer Wertverminderung » und daneben « Rückstellungen für drohende Verluste » vorgesehen sind; ebenso Art. 6 des bis 1946 geltenden KGStB vom 19. Juli 1944). Es besteht kein Grund anzunehmen, dass die Umschreibung « Abschreibungen und Rückstellungen » in Art. 49, Abs. 1, lit. c WStB, abweichend hievon, lediglich den Ausdruck der formalen Unterscheidung im Sinne der Buchhaltungstechnik bedeuten könnte. Im Gegenteil erweist sich aus der in jenem Zusammenhang aufgestellten Ausscheidungsnorm geschäftsmässiger Begründetheit, dass es auf die sachliche Funktion des Bilanzabstriches ankommen muss.

Diese Auslegung drängt sich übrigens geradezu auf, wenn als geschäftsmässig begründete Abschreibungen die Abstriche zum Ausgleich eingetretener Wertverminderungen charakterisiert werden. Denn dann bildet die Rückstellung die natürliche und sachlich notwendige Ergänzung der Abschreibung. Die Prüfung auf geschäftsmässige Begründetheit eines Bilanzabstrichs ist dann mit der Ablehnung unter dem Gesichtspunkte einer Abschreibung für einen bereits eingetretenen Wertverlust nicht erschöpft, wenn daneben der Gesichtspunkt der Rückstellung in Frage kommen kann. Die Ausnahme geschäftsmässig begründeter « Rückstellungen » von der Anrechnung auf den Reingewinn bedeutet in diesem Zusammenhang und bei diesem Sprachgebrauch eine Erweiterung des Rahmens der Abzüge gegenüber einer Ordnung, die bei eidgenössischen Steuern den Abzug nur für geschäftsmässig begründete « Abschreibungen » zulassen würde. Denn sie ermöglicht es, bei Feststellung des jährlichen Reingewinns nicht nur den im Geschäftsjahre eingetretenen Wertverminderungen Rechnung zu tragen, sondern auch Risiken zu berücksichtigen, die sich nicht realisiert haben und von denen ungewiss ist, ob sie sich realisieren werden. Der Umfang dieser Rücksichtnahme ergibt sich aus dem Erfordernis geschäftsmässiger Begründetheit.

2. Rückstellungen in dem umschriebenen

Seite: 260

betriebswirtschaftlichen Sinne können dazu bestimmt sein, unmittelbar drohenden, gegenwärtigen

Verlustgefahren zu begegnen, oder aber eine Rücklage für zukünftige Zwecke zu bilden. Rücklagen für zukünftige Zwecke sind stets der Ausdruck vorhandenen Vermögens. Sie gehören, soweit sie nicht aus Kapitaleinlagen stammen, sondern aus der Unternehmung herrühren, zum anrechenbaren Gewinn. Dies auch dann, wenn sie zur Sicherstellung des Betriebes zurückgelegt werden in der Meinung, dass sie heranzuziehen sind, wenn der Betrieb später Verluste erleiden sollte, somit mit der Möglichkeit gerechnet wird, dass sie später in der Unternehmung aufgehen. Gleichgültig ist dabei, ob sie als Reserven ausgewiesen oder in Form übersetzter Abschreibungen (als verschleierte Reserven) in die Bilanz eingeführt werden. Das Wesen derartiger Rückstellungen, als aus Gewinnen angesammeltes Vermögen, wird dadurch nicht berührt.

Von diesen, erworbenes Vermögen bildenden Rückstellungen zu unterscheiden sind die Rückstellungen, die im Hinblick auf gegenwärtige Verlustgefahren in die Bilanz eingeführt werden und die deshalb nicht als Ausdruck definitiv erworbenen Vermögens angesehen werden können. Es sind Rückstellungen, die gemacht werden müssen, wenn vermieden werden soll, dass die Bilanz die Vermögenslage der Unternehmung am Bilanztag unrichtig, zu günstig, erscheinen lässt. Sie bringen die Risiken zum Ausdruck, die z. Z. auf den an sich sachgemässen Bewertungen der Bilanz lasten. Auf sie bezieht sich das in Art. 49, Abs. 1, lit. c WStB auch für Rückstellungen aufgestellte Merkmal geschäftsmässiger Begründetheit. Diese wird dort als gegeben angesehen, wo unmittelbar drohende Verlustgefahren anzunehmen sind, bei denen sich die Berücksichtigung in der Rechnung für den Bemessungszeitraum noch rechtfertigen lässt (BGE 69 I 275, 74 I 199), im Unterschied zu jenen entfernteren Risiken, bei denen sich eine Vorverlegung in die Gegenwart im Rahmen der (zeitlich beschränkten) direkten

Seite: 261

Bundessteuern nicht rechtfertigen liesse (vgl. dazu auch die Bemerkung in BGE 69 I 274 über die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit für Rückstellungen).

Es liegt aber auf der Hand, dass Bilanzberichtigungen, deren Zweck darin besteht, unmittelbar gegenwärtigen Risiken Rechnung zu tragen, vorübergehenden Charakter haben müssen, dass sie ihre Berechtigung verlieren, sobald das Risiko, für das sie bestimmt waren, wegfällt. Sie sind transitorischen Posten der Bilanz gleichzuachten, die ihrer Bestimmung gemäss abzurechnen und zu eliminieren sind, sobald die Entwicklung oder auch nur ein besserer Einblick in die Verhältnisse eine neue oder eine sicherere Beurteilung des Sachverhaltes erlaubt. Es liegt dies in dem Zweck derartiger « Reserven », einer ausgesprochen vorläufigen Beurteilung der Verhältnisse Rechnung zu tragen. Deshalb wurde, wo die Frage nach der späteren Erfassung solcher Rückstellungen gestellt war, die Besteuerungsmöglichkeit nicht auf die allgemeinen Gründe für die Erfassung von Rückstellungen beim Einkommen (Verbuchung von Mehrwerten und Realisierung, vgl. Art. 21, lit. f WStB) beschränkt, sondern daneben auch die Erfassung in dem Zeitpunkt vorbehalten, in welchem die Rückstellungen frei geworden sind und festgestellt wird, dass sie für den Zweck, für den sie vorgesehen waren, nicht mehr in Anspruch genommen werden müssen (BGE 69 I 274). Diese Voraussetzung war z. B. gegeben und wurde Anlass zu der Besteuerung im Falle des Baugeschäftes Trippel (BGE 74 I 193), das angefangen hatte, Waren zu sog. Friedenspreisen zu inventarisieren und sich damit Rückstellungen - in Form stiller Reserven im Warenlager zugelegt hatte, deren Ausnahme von der Besteuerung beim Reingewinn sich nur solange rechtfertigen liess, als bei sachgemässer Beurteilung der Marktlage und der voraussichtlichen künftigen Entwicklung der Verhältnisse noch mit der Möglichkeit einer ausserordentlichen Rückbildung der Preise bei der Umstellung auf Nachkriegsverhältnisse zu rechnen war. Die Bewertung zu Friedenspreisen war

Seite: 262

eine ausserordentliche Massnahme, sie war dazu bestimmt, aufgehoben zu werden, sobald die Voraussetzungen dafür gegeben waren. Für die Besteuerung kann es in solchen Fällen nicht auf das Ermessen des Steuerpflichtigen ankommen, den Zeitpunkt und den Umfang der Rückbildung zu bestimmen; diese sind vielmehr nach objektiven Gesichtspunkten zu beurteilen. Im Falle Trippel hatte die Weiterführung der Bilanzierung der Warenlager zu Vorkriegspreisen keine Berechtigung mehr. Der Reingewinn war daher auf Grund der unter dem Gesichtspunkte ordentlicher Inventarwerte berichtigten Bilanz und Ertragsrechnung zu berechnen. In gleicher Weise muss auch bei andern Rückstellungen, die in Anwendung von Art. 49, Abs. 1, lit. c WStB freigelassen werden, die Möglichkeit der Erfassung beim « Freiwerden » vorbehalten sein, wo nach dem Grund der Rückstellung die Befreiung als eine vorläufige, auf Zusehen hin geltende und späterer Überprüfung unterliegende Massnahme anzusehen ist.

Im übrigen richtet sich der Zeitpunkt der Besteuerung nach dem Grund der Rückstellung und nach der Art, in der sich der Wegfall geschäftsmässiger Begründetheit manifestiert.

Bei Rückstellungen, deren Ausnahme von der Besteuerung auf anderen Gründen beruht als auf dem Gesichtspunkte geschäftsmässiger Begründetheit im Sinne von Art. 49, Abs. 1, lit. c WStB wird eine

Besteuerung beim « Freiwerden » weniger in Frage kommen können. Bei ihnen wird es meistens auf die Verbuchung oder die Realisierung ankommen. Vor allem muss diese die Regel bilden bei Rückstellungen, die den Charakter angesammelten Vermögens aufweisen.

3. Um eine solche Reserve handelt es sich hier. Die in der Bilanz der Brauerei L. als « Amortisationsfonds » aufgeführte Rückstellung besteht, wie nicht bestritten ist, seit der Errichtung der Aktiengesellschaft. Sie ist von der Aktiengesellschaft mit dem Geschäftsbetrieb übernommen und seither dauernd (als offene

Seite: 263

Reserve) aufrechterhalten worden. Sie wurde von jeher zur Deckung laufender Verluste auf Kreditoren verwendet und früher regelmässig, seit einigen Jahren nur noch gelegentlich geäufnet. Die Steuerbehörden des Kantons St. Gallen haben bereits seit Jahren die Zuweisungen an den Amortisationsfonds als Verwendung erzielter Erträge erfasst. Wenn die kantonale Rekurskommission feststellt, dass die Rückstellung von im Ganzen Fr. 485000. (1944) nur in einem Teilbetrage von Fr. 185000. als geschäftsmässig begründet anzusehen sei, und gestützt auf diese Feststellung den Mehrbetrag von Fr. 300000. als Bestandteil des wehropferpflichtigen Vermögens erklärt hat (Wehroferentscheid S. 5, Erw. 6), so drängt sich die Auffassung auf, dass die Reserve in diesem Umfange von jeher den Charakter einer allgemeinen Rücklage für gelegentliche Verluste auf Debitoren gehabt hat und es nicht erst jetzt geworden ist. Dann aber fällt sie nicht unter den für geschäftsmässig begründete Rückstellungen aufgestellten Vorbehalt der Besteuerung im Falle des Wegfalles des Rückstellungsgrundes, sondern sie kann nur besteuert werden, wenn und soweit sie von der Unternehmung selbst freigegeben, dem bisher gewidmeten Zwecke entzogen wird oder durch Realisierung der Risiken, für die sie bestimmt ist, frei geworden ist. In Frage kommt in erster Linie die verlustlose Einlösung der Forderungen, deren Sicherung die Reserve dient (vgl. BGE 69 I 275, Erw. 4).

Aus den Akten geht nicht hervor, ob im massgebenden Zeitraum Darlehen zurückbezahlt worden sind, deren Sicherung der Amortisationsfonds diente. Die kantonale Steuerverwaltung beruft sich lediglich darauf, dass die Rückstellung in dem von ihr in Anspruch genommenen Umfange nicht oder nicht mehr geschäftsmässig begründet sei. Das genügt aber dann nicht für die Anrechnung in der Bemessungsperiode, wenn die Reserve in diesem Umfange, wie anzunehmen ist, überhaupt nicht als Rückstellung für konkret drohende Verlustgefahren, sondern als

Seite: 264

Rückstellung für bloss mögliche Verluste begründet, also zurückgelegtes Vermögen war, sodass es auf die Realisierung ankommt. Diese wäre hier vielleicht gegeben, wenn Darlehen eingelöst worden wären. Wie es sich damit verhält, ist vermutlich nicht untersucht worden. Und bei der Untersuchung über die Bewegung des Amortisationskontos ist der Rekurskommission vermutlich insofern ein Versehen unterlaufen, als sie eine Einlage in die Reserve als für die Gewinnberechnung unerheblich bezeichnete (S. 8 des Entscheides). Wenn der Rückstellung bereits in einem Umfange von Fr. 300000. geschäftsmässige Begründetheit im Sinne des Steuergesetzes abgeht, so lässt sich für neue Zuweisungen die Geschäftsmässigkeit nicht begründen. Neue Zuweisungen erscheinen als Rücklagen aus Gewinnen. Die Fr. 3000., die im Jahre 1943/44 dem Amortisationsfonds zugewiesen wurden, sind auf jeden Fall bei der Gewinnberechnung anzurechnen. Sie rühren aus der Aufwertung eines Grundstücks her und stellen sich als Verbuchung einer bisher stillen Reserve dar. Sie fallen daher unter die Beträge, die in die Gewinnberechnung einzubeziehen sind (Entscheid Wisa - Gloria S. 8, Erw. 3). Im übrigen ist die Untersuchung daraufhin zu ergänzen, ob und inwieweit im Berechnungszeitraum eine Realisation der durch den Amortisationsfonds gedeckten Risiken stattgefunden hat. Aus den Akten geht hervor dass im Geschäftsjahre 1942/43 zwei, aus Darlehen eingetretene Verluste von zusammen Fr. 38000. aus dem Amortisationsfonds gedeckt wurden. Ob dagegen auch Darlehen verlustlos eingezogen wurden, was allenfalls als Realisierung in Betracht kommen könnte, ist den Akten nicht zu entnehmen. Die Sache ist daher unter Aufhebung des angefochtenen Entscheides an die kantonale Rekursinstanz zurückzuweisen.

4. Nicht weiterzuverfolgen ist wohl die Frage, ob sich die Risiken, deren Sicherung die Reserve dient, im Verlaufe der Bemessungsperiode dadurch vermindert

Seite: 265

haben, dass infolge der allgemeinen Preisbewegung im Liegenschaftsmarkt der Wert der Unterpfänder zugenommen hat. Abgesehen davon, dass hier, bei einer Rückstellung aus erworbenem Vermögen, die Besteuerung unter dem Gesichtspunkte des « Freiwerdens » der Reserve ausscheidet, wäre es kaum gerechtfertigt, anzunehmen, dass sich nur wegen jener Veränderung des Liegenschaftsmarktes an der Begründetheit oder Unbegründetheit einer bisher anerkannten Rückstellung für Debitoren etwas wesentliches geändert hätte