Urteilskopf

94 I 146

23. Urteil vom 3. Mai 1968 i.S. Fabrik X. AG gegen Rekurskommission des Kantons Bern.

Regeste (de):

Wehrsteuer vom Reinertrag der Aktiengesellschaft:

Gewinne und Aufwendungen des ersten Geschäftsjahres, das nach Art. 58 WStB als Bemessungszeitraum für mehrere Veranlagungsperioden dient, sind nur bei der Berechnung der Steuer für eine dieser Perioden zu berücksichtigen, wenn sie als derart ausserordentlich erscheinen, dass durch ihre wiederholte Anrechnung die steuerpflichtige Gesellschaft über Gebühr benachteiligt oder begünstigt würde.

Regeste (fr):

Impôt pour la défense nationale sur le bénéfice net des sociétés anonymes.

Les bénéfices et les dépenses de la première année d'activité - année qui, selon l'art. 58 AIN, sert de période de calcul pour plusieurs périodes de taxation - ne doivent entrer en ligne de compte que pour le calcul de l'impôt de l'une de ces périodes de taxation, lorsqu'ils apparaissent si extraordinaires que leur application répétée au calcul de l'impôt entraînerait pour le contribuable un préjudice ou un avantage excessif.

Regesto (it):

Imposta per la difesa nazionale sul reddito netto delle società anonime.

Gli utili e le spese del primo anno d'esercizio, il quale serve, giusta l'art. 58 DIN, da periodo di computo per più periodi di tassazione, non devono entrare in linea di conto che per il calcolo dell'imposta di uno di questi periodi quando appaiono così straordinari che il loro ripetuto conteggio ai fini dell'imposta comporterebbe per la contribuente un pregiudizio o un vantaggio eccessivi.

Sachverhalt ab Seite 146

BGE 94 I 146 S. 146

A.- Die Beschwerdeführerin, Fabrik X. AG, wurde am 1. Januar 1962 gegründet. Für das erste Geschäftsjahr (1962)
BGE 94 I 146 S. 147

wies sie einen Reinertrag von Fr. 3134.-- aus, nachdem sie vom Einstandswert des Warenlagers 1/3 = Fr. 115'523.-- abgestrichen hatte. Entsprechend diesem Jahresabschluss setzte die kantonale Wehrsteuerverwaltung den steuerbaren Reinertrag der Beschwerdeführerin für das noch in Betracht fallende zweite Jahr (1962) der 11. Wehrsteuerperiode auf Fr. 3100.-- fest. Diese Veranlagung wurde rechtskräftig. Bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin für die 12. Wehrsteuerperiode (1963/64) wurde der Berechnung des steuerbaren Reinertrages wieder das Ergebnis des ersten Geschäftsjahres zugrunde gelegt, doch wurde nun der Betrag von Fr. 115'523.--, den die Steuerpflichtige vom Einstandswert des Warenlagers abgestrichen hatte, nicht mehr zum Abzug zugelassen. Demgemäss wurde diesmal der steuerbare Reinertrag auf Fr. 118'600.-- festgesetzt. Diese Einschätzung wurde im Einspracheverfahren bestätigt. Die Beschwerde der Steuerpflichtigen gegen den Einspracheentscheid wurde von der kantonalen Rekurskommission am 30. Mai 1967 abgewiesen.

B.- Die Steuerpflichtige ficht den Entscheid der Rekurskommission mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an. Sie beantragt, der steuerbare Reinertrag sei für die 12. Wehrsteuerperiode auf Fr. 3100.-- herabzusetzen. Sie macht geltend, nach Art. 58 Abs. 4 WStB sei

das Ergebnis ihres ersten Geschäftsjahres für die Berechnung der Steuer nicht nur der 11., sondern auch der 12. Periode massgebend. Der angefochtene Entscheid verstosse gegen diese Bestimmung. Einzig ausserordentliche, nicht auf der normalen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft beruhende Erträge und Aufwendungen wären nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 84 I 242) nur einmal zu berücksichtigen. Einen solchen Posten stelle aber der Abstrich eines Drittels vom Einstandswert des Warenlagers nicht dar; werde er doch von den Steuerbehörden als geschäftsmässig begründet betrachtet.
C.- Die kantonale Rekurskommission und die eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen.
Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Die Wehrsteuer vom Reinertrag der Aktiengesellschaft wird in der Regel nach dem durchschnittlichen Ergebnis der
BGE 94 I 146 S. 148

zwei Geschäftsjahre bemessen, die mit den beiden der Veranlagungsperiode vorangegangenen, die Berechnungsperiode bildenden Kalenderjahren zusammenfallen oder in der Berechnungsperiode vor Ablauf dieser Kalenderjahre abgeschlossen worden sind (Art. 58 Abs. 1-3 WStB). In Abweichung von dieser Berechnungsweise wird der Veranlagung das Ergebnis des ersten Geschäftsjahres zugrunde gelegt: a) bei Neugründungen während eines Steuerjahres; b) wenn bei Beginn der Veranlagungsperiode erst ein Geschäftsjahr abgelaufen ist oder wenn das erste Geschäftsjahr erst im Laufe der Veranlagungsperiode abgeschlossen wird (Art. 58 Abs. 4 lit. a und b WStB). Diese Ordnung hat zur Folge, dass das erste Geschäftsjahr im allgemeinen als Bemessungszeitraum für zwei, unter Umständen sogar für drei Veranlagungsperioden dienen muss. So ist im vorliegenden Fall das Ergebnis des ersten, mit dem Kalenderjahr 1962 zusammenfallenden Geschäftsjahres Grundlage der Berechnung der Steuer für das zur 11. Veranlagungsperiode gehörende Jahr 1962 (Art. 58 Abs. 4 lit. a WStB) wie auch der Steuern für die ganze, die Jahre 1963 und 1964 umfassende 12. Veranlagungsperiode (Art. 58 Abs. 4 lit. b WStB); wäre das erste Geschäftsjahr erst im Laufe - vor dem Ende - des Kalenderjahres 1963 abgeschlossen worden, so wäre sein Ergebnis ausserdem noch bei der Berechnung der Steuern der die Jahre 1965 und 1966 umfassenden 13. Veranlagungsperiode zu berücksichtigen (Art. 58 Abs. 1-3 WStB). Für die periodische Ertragsbesteuerung muss jedoch im allgemeinen der Grundsatz wegleitend sein, dass jeder Ertrag einmal, aber auch nur einmal, erfasst werden soll. Dieser Grundsatz entspricht dem Postulat, dass jeder Steuerpflichtige nach Massgabe seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu belasten ist. Es unterliegt keinem Zweifel, dass auch der Wehrsteuerbeschluss eine in diesem Sinne gleichmässige und gerechte Besteuerung zu verwirklichen sucht. Bei seiner Auslegung ist dies zu berücksichtigen (E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts S. 19). Die aus Art. 58 WStB sich ergebende Folge, dass eine und dieselbe Zeitspanne als Berechnungszeitraum für mehrere Veranlagungsperioden dient, gibt nicht Anlass zu Bedenken, wenn und solange die jährlichen Reinerträge in ihrer Zusammensetzung und ihrem Umfang nicht erheblich voneinander abweichen. Dagegen können Unzukömmlichkeiten entstehen,
BGE 94 I 146 S. 149

wenn der Ertrag während des Zeitraums, der wiederholt der Steuerbemessung zugrunde gelegt wird, durch ausserordentliche Gewinne oder Aufwendungen erhöht oder vermindert wird. Würden solche Faktoren für mehr als nur eine Veranlagungsperiode in Rechnung gestellt, so könnte die steuerpflichtige Gesellschaft unter Umständen über Gebühr benachteiligt oder begünstigt werden. Wo die wiederholte Berücksichtigung von Ertrags- oder Aufwandsposten zu derart stossenden Ergebnissen führen würde, ist sie nicht zulässig, weil nicht vereinbar mit den Grundsätzen der Rechtsgleichheit und der Steuergerechtigkeit, von denen der Wehrsteuerbeschluss getragen ist und die auch für die Auslegung seines Art. 58 massgebend sein müssen. Im Sinne dieser Grundsätze hat denn auch das Bundesgericht den Fall einer Aktiengesellschaft beurteilt, die im ersten Geschäftsjahr einen ausserordentlichen, nicht aus ihrer normalen wirtschaftlichen Tätigkeit stammenden Gewinn erzielt hatte. Es hat entschieden, dass dieser Gewinn, der bei der ersten Veranlagung der Gesellschaft gemäss Art. 58 Abs. 4 lit. a WStB erfasst worden war, bei der Veranlagung für die folgende Periode nicht nochmals, gestützt auf Art. 58 Abs. 4 lit. b WStB, angerechnet werden dürfe (BGE 84 I 242 ff.). Was in diesem Urteil über die Gewinne ausgeführt wird, muss aber entsprechend auch für die Aufwendungen gelten. Gewinne wie Aufwendungen dürfen nur für eine Veranlagungsperiode berücksichtigt werden, wenn sie als derart ausserordentlich erscheinen, dass ihre wiederholte Anrechnung dem oben dargelegten Sinne des Gesetzes widerspräche. Der durch Auslegung des Gesetzes gewonnene Rechtssatz muss in beiden Fällen angewandt werden; ob sich

seine Anwendung für die steuerpflichtige Gesellschaft günstig oder ungünstig auswirkt, ist unerheblich.
2. Nach der Verwaltungspraxis werden Abzüge, die in der Bilanz durch Unterbewertung des Warenlagers vorgenommen werden, bei der Veranlagung zur Wehrsteuer in der Regel ohne weiteres als geschäftsmässig begründet anerkannt, soweit sie einen Drittel der Gestehungskosten oder des niedrigeren Marktwertes nicht übersteigen (Kreisschreiben der eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. Februar und 26. November 1951, ASA Bd. 19 S. 327 und Bd. 20 S. 241). Die Beschwerdeführerin hat im ersten Geschäftsjahr 1962 vom

BGE 94 I 146 S. 150

Einstandswert der Warenvorräte einen Drittel abgestrichen. Diesen Abzug hat die kantonale Wehrsteuerverwaltung bei der - rechtskräftig gewordenen - ersten Veranlagung der Beschwerdeführerin, für das zweite Jahr der 11. Wehrsteuerperiode, gemäss jener Praxis berücksichtigt. Die Beschwerdeführerin verlangt, dass der Abstrich auch noch bei der Veranlagung für die 12. Periode zugelassen werde, weil nach Art. 58 Abs. 4 WStB für beide Perioden das Ergebnis des ersten Geschäftsjahres massgebend sei. Dieses Begehren ist unbegründet. Die Unterbewertung des Warenlagers hat sich auf den Reinertrag der Beschwerdeführerin im ersten Geschäftsjahr in einem grossen Umfange ausgewirkt; das in diesem Jahr erzielte nicht unbeträchtliche Betriebsergebnis ist dadurch fast völlig aufgezehrt worden. Dagegen hat der Abstrich den Ertrag der folgenden Geschäftsjahre nicht mehr geschmälert; die Unterbewertung ist in diesen Jahren - wirtschaftlich betrachtet - jeweils aus dem Vorjahr übernommen, also nicht erneut vorgenommen worden (BGE 91 I 291 /2). Wohl sind weitere Unterbewertungen gleicher Art möglich, wenn das Warenlager vergrössert wird; sie werden aber kaum je oder doch nur ganz ausnahmsweise das Ausmass derjenigen erreichen, die im ersten Geschäftsjahr in die Bilanz eingeführt worden ist. Der umstrittene Abstrich gehört nicht zu den Aufwendungen, die das Ergebnis eines normalen Geschäftsjahres beeinflussen. Er ist nach seinem Charakter und seinem Umfang derart ausserordentlich, dass er nicht auch noch in der 12. Veranlagungsperiode berücksichtigt werden darf, nachdem er bereits in der Vorperiode zugelassen worden ist. Seine nochmalige Anrechnung ist umsoweniger gerechtfertigt, als die durch die Unterbewertung allenfalls geschaffene stille Reserve bei ihrer späteren Auflösung auch nur einmal der Steuer vom Reinertrag unterworfen werden könnte. Würde dem Begehren der Beschwerdeführerin entsprochen, so genösse sie einen Steuervorteil, auf den sie nach den für die Anwendung des Wehrsteuerbeschlusses massgebenden Geboten der Rechtsgleichheit und Steuergerechtigkeit keinen Anspruch hat (im gleichen Sinne: nicht veröffentlichtes Urteil vom 9. Februar 1968 i.S. Stettler, betreffend Art. 41 WStB).
Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.