

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHTSPFLEGE

JURIDICION ADMINISTRATIVE ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

32. Urteil vom 24. September 1936 i. S.

Krisenabgabeverwaltung des Kantons Bern gegen Bernische Kraftwerke A.-G. und Rekurskommission des Kantons Bern.

Krisenabgabe.

1. In die Berechnung des massgebenden Reingewinns von Aktiengesellschaften werden einbezogen die Unkosten und die Abschreibungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind.
2. Unter die geschäftsmässig begründeten Unkosten in diesem Sinne fallen Aufwendungen, die lediglich zur Erhaltung des bisherigen Bestandes eines Bilanzaktivums gemacht werden, nicht zu dessen Vergrösserung oder Verbesserung.
3. Als geschäftsmässig begründet werden die Abschreibungen anerkannt, die der Wertverminderung des Bilanzaktivums im Bemessungszeitraum entsprechen.

A. — Die Aktiengesellschaft der Bernischen Kraftwerke in Bern hatte im Rechnungsabschluss 1929 die Aktivkonten Mobilien und Werkzeuge je auf 1 Fr. abgeschrieben. Seither wurden alljährlich die Zugänge über Unkosten abgeschrieben. Im Abschluss 1933 wurden die beiden Konten mit dem Konto Bauinventar, das schon vor 1929

auf 1 Fr. gebracht und seither unverändert geblieben war, vereinigt und die Aufwendungen für Neuanschaffungen von Mobilien 8862 Fr. und Werkzeugen 24,017 Fr., zusammen 32,881 Fr., abgeschrieben, sodass das Konto in der Bilanz wiederum mit 1 Fr. figuriert.

Die kantonale Rekurskommission hat die Abschreibung auf Mobilien und Werkzeugen von 32,881 Fr. als steuerfrei [anerkannt] [« auf Grund der von [sachverständigen Mitgliedern erhaltenen Auskünfte ».

B. — Hierüber beschwert sich die kantonale Krisenabgabeverwaltung. Sie beantragt Erhöhung der Veranlagung um 27,949 Fr. Der Entscheid der kantonalen Rekurskommission widerspreche Gesetz und Praxis, wonach Abschreibungen nur im Umfange der Entwertung während der Berechnungsperiode zulässig und Abschreibungen auf Objekten ohne entsprechende Reaktivierung ausgeschlossen seien. Es sei deshalb nur eine Abschreibung von 15 % auf den Neuanschaffungen an Mobilien und Werkzeugen, also 4932 Fr., zu bewilligen und der Überschuss in die Besteuerung einzubeziehen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Nach Art. 48, Abs. 1, Ziff. 3 KrisAB fallen bei der Berechnung des abgabepflichtigen Reingewinns in Betracht und sind in die Gewinnberechnung einzubeziehen die Abschreibungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind. Das Bundesgericht betrachtet nach seinem Entscheid in Sachen Frey vom 18. Juni 1931 (zu der sachlich übereinstimmenden Anordnung in Art. 66, Abs. 1, Ziff. 3 KStB) als geschäftsmässig begründete Abschreibung diejenige, die der Wertverminderung des Abschreibungsgegenstandes in Laufe der Berechnungsperiode entspricht (wobei allerdings in der Regel nicht der effektive, sondern ein durchschnittlicher, nach allgemeinen Erfahrungssätzen bemessener Wertverlust angerechnet wird¹⁾). Es stellt somit ab

¹⁾ Vgl. hierüber BGE. 62 I, S. 158 I. (Der Ref.)

auf die sachliche, in den Verhältnissen des besteuerten Unternehmens liegende Begründetheit des Abstrichs, nicht auf die Zulässigkeit der Abschreibung nach Handelsrecht oder nach kaufmännischen Bilanzierungsmethoden. Das Handelsrecht ordnet grundsätzlich nur die Höchstansätze für die Bewertungen in der Bilanz (Art. 656, Ziff. 2-4 OR); es lässt die Freiheit niedrigerer Bewertungen, und damit auch der Abschreibung, ohne Begrenzung, im Gegensatz zum Steuerrecht, speziell Art. 66, Abs. 1, Ziff. 3, und Abs. 4 KStB und 48, Abs. 1, Ziff. 3, und Abs. 3 KrisAB, wo im Hinblick auf eine gleichmässige Durchführung der Besteuerung Grenzen gezogen werden (vgl. WIELAND: Handelsrecht I S. 328, Text und Anm. 26). Dass sodann Abschreibungen, die kaufmännischen Bilanzierungsmethoden, also kaufmännischer Usanz, entsprechen, nicht ohne Einschränkung als abzugsberechtigt anerkannt werden können, ist im Entscheide Frey dargelegt worden, wo eine bilanztechnisch gerechtfertigte Abschreibung (Abbuchung) eines Nonvaleur als Gewinnbestandteil erklärt wurde, weil sie steuerrechtlich nicht das Ergebnis der Berechnungsperiode anging. Eine weitere Einschränkung wurde ausgesprochen im Entscheide vom 1. April 1936 i. S. Villars, wonach Abschreibungen auf bereits abgeschriebenen Beträgen, also solche, die über den Bilanzwert hinausgehen, ausgeschlossen sind, womit die Abschreibung auf einen negativen Wert hinunter abgelehnt wird. Die Frage, ob und in welchem Umfange die steuerrechtlich zulässige Abschreibung auch durch den Endwert des Abschreibungsobjektes begrenzt wird, wurde dabei nicht entschieden (es wurde vorausgesetzt, dass der Endwert durch die streitige Abschreibung nicht berührt werde). Sie kann auch hier offen bleiben.

2. — Die kantonale Rekurskommission hat gestützt auf Äusserungen ihrer sachverständigen Mitglieder den streitigen Abzug als Abschreibung zugelassen. Die Verwaltungsbehörden erblicken darin eine Gesetzesverletzung, weil die Abschreibung Mobilien und Werkzeug betreffe, die im Laufe der Bemessungsperiode angeschafft wurden, und

eine vollständige Entwertung dieser Objekte während des Rechnungsjahres nicht anzunehmen sei. Die Einwendung wäre begründet bei einem Bilanzposten, der als Bestandeskonto behandelt wird und demgemäss den für die Bemessung der Abschreibung massgebenden Wert des betreffenden Aktivums ausweist. Hier wäre allerdings die steuerrechtlich zulässige Abschreibung, die Höhe der anrechenbaren Wertverminderung im Sinne von Erwägung 1, nach einer der üblichen Methoden zu ermitteln, etwa unter Anwendung des entsprechenden Abschreibungssatzes auf den Buchwert, und ein allfälliger Überschuss nach Art. 48, Abs. 1, Ziff. 3 KrisAB in die Gewinnberechnung einzubeziehen.

Die Rekursbeklagte führt aber für Mobilien und Werkzeug seit 1929 keine Bestandeskonten im oben angegebenen Sinne. Sie hat damals die beiden Konten je auf 1 Fr. abgebucht, also wertmässig aus der Bilanz entfernt. Die Konten werden (seit 1933 vereinigt) in der Bilanz nur noch pro memoria erwähnt. Die jährlichen Anschaffungen sodann werden nicht nach Massgabe der tatsächlichen oder theoretischen Entwertung abgeschrieben, sondern sofort im Anschaffungsjahre abgebucht, wie Unkosten (vgl. BERLINER: Buchhaltungs- und Bilanzlehre 7. Aufl. Bd. II S. 189), weshalb Abschreibungsregeln nicht unmittelbar auf dieses nach andern Gesichtspunkten geführte Konto angewandt werden können. Die Frage ist, ob durch die Abbuchung der Aufwendungen für Anschaffungen Teile des Jahresergebnisses in Anspruch genommen wurden, die nicht als geschäftsmässig begründete Unkosten anzusehen sind. Dies ist dann der Fall, wenn die Aufwendungen zur Anschaffung neuer oder zur Verbesserung vorhandener Vermögensobjekte gemacht wurden (Art. 48, Abs. 1, Ziff. 2 KrisAB). Keine Abänderung des ausgewiesenen Ergebnisses bedingen Aufwendungen, die keine Vermehrung oder Verbesserung der zu Beginn des Jahres vorhandenen Bestände bewirkten, besonders solche, die im wesentlichen der Erhaltung des bisherigen Bestandes, dem Ersatze abgehender Stücke dienen. Es kommt also nicht darauf

an, wie hoch die Entwertung der einzelnen im Laufe des Jahres dem Konto hinzugefügten Gegenstände zu schätzen ist, sondern ob der ganze Bestand an Mobilien, Werkzeug und Bauinventar am Ende des Jahres einen höheren Wert aufweist als zu Beginn und ob durch die Abbuchung des Kontos auf den Stand zu Beginn des Jahres eine im Laufe des Jahres eingetretene Wertvermehrung der Rechnung entzogen worden ist.

Die Rekurrentin hat nicht behauptet, dass die Anschaffungen, die abgebucht wurden, einen Zuwachs oder eine wesentliche, eine Wertvermehrung bedingende Verbesserung des Bestandes an Mobilien und Werkzeug herbeigeführt hätten und die Akten rechtfertigen es, diese Annahme auszuschliessen. An Werkzeug wurde im Jahre 1933; nach den Erläuterungen zum Rechnungsabschluss für dieses und die vorhergehenden Jahre offenbar im wesentlichen Ersatz für abgehendes Material angeschafft: die betreffenden Aufwendungen weisen seit drei Jahren ungefähr gleichbleibende Beträge auf, 1932 etwas unter, 1933 etwas über dem Durchschnitt (1931: 21,200 Fr., 1932: 18,500 Fr., 1933: 24,000 Fr.). Höher waren die Aufwendungen im Jahre 1930 (29,700 Fr.), nachdem 1929, vermutlich im Zusammenhang mit der damals vorgenommenen Umstellung der Buchungsart, keine Anschaffungen ausgewiesen worden waren. Die Mobilienanschaffungen des Jahres 1933 waren ungewöhnlich niedrig (8,800 Fr. gegen 9500 Fr. 1932, 22,400 Fr. 1931 und 59,000 Fr. 1930). Aus diesen Daten darf geschlossen werden, dass für 1933 ein wesentlicher Zuwachs und eine Wertvermehrung bei Mobilien und Werkzeug nicht anzunehmen ist. Die Neuanschaffungen dienten offenbar hauptsächlich dem laufenden Ersatz abgehenden Materials. Dann rechtfertigt es sich aber auch nicht, den in der Jahresrechnung ausgewiesenen Reingewinn wegen dieser Anschaffungen zu erhöhen.

Das Begehren der Rekurrentin, die steuerrechtliche Abschreibung auf Mobilien und Werkzeug auf 15 % des Buch-

wertes am Ende des Jahres zu beschränken, läuft darauf hinaus, Abschreibungsgrundsätze auf einen Bilanzposten anzuwenden, der seit Jahren nicht mehr als ein Abschreibungen unterworfenes Bestandeskonto geführt wird. Wollte man zum Zwecke der Steuerkontrolle Abschreibungsgrundsätze heranziehen, was nicht unzulässig wäre, so müsste zuvor der abzuschreibende Bilanzposten rekonstruiert werden. Die Rekursgegnerin hat in ihrer Antwort (S. 4) eine solche Rekonstruktion versucht, wobei sie zutreffend auf das Jahr 1929 zurückgeht als den Zeitpunkt, in welchem die neue Buchungsart eingeführt wurde. Sie kommt dabei auf einen Buchwert zu Beginn des Jahres 1933 von 167,000 Franken und auf Ende, unter Berücksichtigung der Anschaffungen, auf rund 200,000 Fr.; zu dem von den Behörden vorgeschlagenen Abschreibungssatze wäre die zulässige Abschreibung rund 30,000 Fr., also ungefähr der Betrag, der 1933 über Unkosten abgebucht wurde. Ob für Werkzeug nicht ein höherer Abschreibungsansatz in Frage käme, kann dahingestellt bleiben.

Die Behörden irren sich, wenn sie glauben, dem Fiskus würden bei Anerkennung der beanstandeten Abbuchung Steuerwerte entzogen. Bei der Feststellung des Ergebnisses des Jahres 1933 als des Unterschiedes der Vermögenslage der Rekursgegnerin zu Beginn und zu Ende des Jahres, kommt es, soweit Betriebsmittel wie Mobilien und Werkzeug in Frage stehen, letzten Endes darauf an, ob der Bestand dieser Objekte im Laufe des Jahres eine wesentliche Wertvermehrung erfahren hat, was wie gesagt nach den Akten nicht anzunehmen ist. Dann war aber auch die Abbuchung der Anschaffungen über Unkosten, durch die der Bilanzwert auf den Stand der Eingangsbilanz zurückgeführt wurde, jedenfalls unter dem Gesichtspunkt der Gewinnberechnung, nicht zu beanstanden.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen.