

wert abgeworfen, ihm also einen Ertrag gebracht, der im Rahmen einer Ertragssteuer, die Sachwerte mitumfasst, in dem Zeitpunkte steuerbar ist, wo er dem Berechtigten zuguteilt wird.

Einen Gewinn im Sinne einer Vermögensvermehrung erzielt der Aktionär beim Bezuge der Aktie mit höherem Nennwert regelmässig nur deshalb nicht, weil der Verkehr den Vermögenswerten, die die Aktiengesellschaft dem Aktionär in Form der Nennwerterhöhung zuwendet, schon vorher Rechnung getragen hatte. Im System einer Besteuerung für einen Reingewinn, bei dem Vermögenswertveränderungen fortlaufend berücksichtigt werden, ergäbe sich allerdings bei dem Bezug einer Aktie mit erhöhtem Nennwert in der Regel kein steuerbares Roheinkommen; der Ertrag, der dem Aktionär damit zugewiesen wird, wäre aber bereits früher, nämlich in dem Zeitpunkt erfasst worden, in welchem der Verkehr den Gesellschaftsgewinnen, aus denen die Gesellschaft die Kapitalerhöhung liberiert, im Handelswert der alten Aktie Rechnung trug. Auf den Zeitpunkt der Veräusserung oder sonstigen Realisierung der neuen Kapitalbeteiligung, auf den die kantonale Rekurskommission abstellen möchte, kann es schon darum nicht ankommen, weil der Wehrsteuerbeschluss in die Einkommensbesteuerung den Erwerb von Sachwerten einbezieht.

3. — Ertrag der Aktie, Einkommen aus ihr, ist der Gesamtbetrag der Leistung, den die Aktiengesellschaft dem Aktionär zuweist. Dieser Betrag ist, sofern er der Besteuerung an der Quelle unterliegt, von der allgemeinen Wehrsteuer ausgenommen (Art. 21, Abs. 6 WStB), andererseits aber bei Festsetzung des Steuersatzes (Art. 44, Abs. 1) und der Zusatzsteuer (Art. 40, Abs. 2) zu berücksichtigen. Diese Ordnung schliesst es aus, ihn bei Berechnung des Gesamteinkommens um die an der Quelle bezogene Wehrsteuer zu kürzen.

Daraus, dass Art. 23 WStB die Quellenwehrsteuer nicht als eine der vom Abzuge ausgeschlossenen Abgaben er-

wähnt, lässt sich nichts anderes herleiten. Art. 23 betrifft die Berechnung der allgemeinen Wehrsteuer, befasst sich daher nicht mit dem davon ausdrücklich ausgenommenen Einkommen. Wenn aber nach dieser Vorschrift bei Ermittlung des allgemein wehrsteuerpflichtigen Einkommens die allgemeine Wehrsteuer nicht abgezogen werden darf, so wäre es widerspruchsvoll, bei dem nach Art. 40, Abs. 2 und Art. 44, Abs. 1 für quellenbesteuertes Einkommen vorzunehmenden Ausgleich die Quellenwehrsteuer anders zu behandeln. Bei diesem Ausgleich jedenfalls ist es unerheblich, inwieweit die Quellenwehrsteuer mit den Charakter einer indirekten Steuer trägt.

64. Urteil vom 22. Dezember 1944 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen Portland-Cementwerk Würenlingen-Siggenthal A.-G. und aargauische Rekurskommission für die eidg. Wehrsteuer.

Wehrsteuer: Abschreibungen und Rückstellungen, die nicht dem Ausgleich in der Berechnungsperiode eingetretener Wertverminderungen dienen, können bei der Festsetzung des für die Steuerberechnung massgebenden Reingewinns nicht abgezogen werden.

Impôt pour la défense nationale: Les amortissements et réserves d'amortissement qui ne servent pas à compenser des diminutions de la valeur de certains actifs survenues pendant la période de calcul ne peuvent être déduits dans le calcul du bénéfice net imposable.

Imposta per la difesa nazionale: Gli ammortamenti e le riserve d'ammortamento che non siano destinati a tener conto di un deprezzamento delle attività prodottosi nel periodo di computo non possono essere dedotti ai fini della determinazione del beneficio netto imponibile.

A. — Die Aktiengesellschaft Portland-Cementwerk Würenlingen-Siggenthal besitzt eine Beteiligung an der Aktiengesellschaft Cementwerke Därligen im Betrage von Fr. 250,000.—, die sie im Jahre 1938 anlässlich einer Sanierung der Cementwerke hatte übernehmen müssen.

Das Portland-Cementwerk hat die Beteiligung in den Rechnungen für die Jahre 1938 und 1939 je mit Fr. 250,000.— eingesetzt und diese Bewertung auch ihrer

Wehropferdeklaration zu Grunde gelegt. In der Jahresrechnung für 1940 wurde die Beteiligung auf rund Fr. 130,000.— abgeschrieben.

B. — Bei der Einschätzung für die I. Periode der eidgenössischen Wehrsteuer wurde der Betrag der Abschreibung von Fr. 120,000.— zum Reingewinn des Jahres 1940 hinzugerechnet, weil die Entwertung nicht in die Berechnungsperiode falle (Einspracheentscheid vom 27. April 1943). Die aargauische Rekurskommission hat eine hiegegen erhobene Beschwerde am 17. März 1944 geschützt im wesentlichen mit der Begründung: Es sei davon auszugehen, dass der Steuerwert der Aktien der Cementwerke Därligen A.-G. nur 50 % des Nennwertes betrage und eine Abschreibung in dem Masse, wie sie die Rekurrentin vorgenommen habe, grundsätzlich berechtigt sei. Ob eine Abschreibung geschäftsmässig begründet sei, hange nicht nur vom Abschreibungsbedürfnis der Bilanzwerte und vom Zeitpunkt seines Eintritts ab, sondern ebensosehr von der Abschreibungsmöglichkeit nach Massgabe des Geschäftsergebnisses. Es entspreche gesunder kaufmännischer Gepflogenheit, Abschreibungen, die in Jahren mit ungünstigem Geschäftsgang vernachlässigt werden mussten, bei Eintritt günstigerer Konjunkturverhältnisse nachzuholen. Eine Steuerpraxis, welche die Abschreibungen mit formaler Strenge auf die im Berechnungsjahr nachweisbar eingetretene Entwertung beschränke, verhindere eine spätere Säuberung der Bilanzaktiven.

C. — Die eidgenössische Steuerverwaltung erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt, den Entscheid der aargauischen Rekurskommission aufzuheben. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, nach feststehender Praxis seien Abschreibungen nur dann als geschäftsmässig begründet anzuerkennen, wenn sie Wertvermindierungen entsprechen, die die Abschreibungsobjekte während der Berechnungsperiode erlitten haben. Abschreibungen auf Objekten, die in der Bewertungsperiode nicht entwertet wurden, seien bei Ermittlung des steuerbaren

Reingewinnes auch dann nicht in Abzug zu bringen, wenn die Objekte in den Büchern zu hoch bewertet gewesen seien. Unerheblich sei, wie die abzuschreibenden Objekte für die Vermögenssteuern bewertet werden. Die von den Portland-Cementwerken beim Rechnungsabschluss 1940 vorgenommene Abschreibung könnte bei der Berechnung des für die I. Wehrsteuerperiode massgebenden Reingewinns nur dann anerkannt werden, wenn die Wertverminderung zwischen dem 1. Januar und dem 31. Dezember 1940 eingetreten wäre. Diese Voraussetzung sei indessen nicht erfüllt. Denn die Aktien der Cementwerke Därligen seien schon am 1. Januar 1940 nur mit 50 % ihres Nennwertes zu bewerten gewesen. Richtig sei, dass die Aktien beim eidgenössischen Wehropfer zum Nennwert angerechnet worden seien. Diese Schätzung gehe aber zurück auf die Wehropfererklärung der Beschwerdegegnerin; sie sei in diesem Punkte von den aargauischen Steuerbehörden unverändert übernommen worden. Das Portland-Cementwerk habe in den Jahren 1938 und 1939 Gewinne erzielt, die es erlaubt hätten, die Abschreibung damals vorzunehmen. Es könne sich daher auch nicht um die Nachholung von Abschreibungen handeln, die in Jahren mit ungünstigem Geschäftsgang vernachlässigt werden mussten.

D. — Das Portland-Cementwerk beantragt Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge und führt dafür im wesentlichen aus: Es handle sich um eine dauernde Beteiligung, die bei der Sanierung der Cementwerke Därligen in Verrechnung mit einer gleich hohen Forderung übernommen worden sei. Die Bewertung zum Einstandspreise sei nach Art. 667 OR zulässig und auch noch Ende 1939 trotz des geringen Ertrages dieses Geschäftsjahres vertretbar gewesen. Solche Bewertungen seien weitgehend Ermessenssache, wobei dem Steuerpflichtigen ein gewisser Spielraum gelassen werden müsse.

Die Bewertung auf Ende 1939 zu pari sei der Veranlagung für das Wehropfer und für die 4. Periode der Krisen-

abgabe zu Grunde gelegt worden. Die Verweigerung der Abschreibung bei der 1. Periode der Wehrsteuer führe dazu, dass die Entwertung, deren Eintritt von keiner Seite bestritten werde, bei der Steuerberechnung überhaupt nicht berücksichtigt werden könnte. Die eidgenössische Steuerverwaltung müsse gegen sich gelten lassen, dass die Abschreibung weder 1939 noch früher zugelassen worden sei. Sie habe den Buchwert für die laufende Ertragsbesteuerung im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung anerkannt und könne nun nicht nachträglich erklären, der mit dem steuerlichen übereinstimmende kaufmännische Buchwert sei zu Anfang des Steuerjahres zu hoch gewesen. Es gelte der Grundsatz der steuerlichen Bilanzkontinuität.

Auch die Auffassung, dass die Abschreibungen zum Zwecke der Steuerberechnung auf die während der Berechnungsperiode eingetretenen Wertverminderungen beschränkt seien, verstosse gegen die Ordnung im Gesetz. Bei der neuen a/o Kriegssteuer und bei der Krisenabgabe allerdings habe diese Beschränkung bestanden, sie sei aber auf Anregung der wirtschaftlichen Verbände des Landes hin bei der Wehrsteuer fallen gelassen worden. Der Wehrsteuerbeschluss habe bewusst darauf verzichtet, die Höhe der Abschreibungen auf bestimmte feste jährliche Sätze zu beschränken oder feste zeitliche Abgrenzungen vorzunehmen. Massgebend sei vielmehr die kaufmännische Gewinn- und Verlustrechnung. Sie dürfe für die Steuerberechnung nur korrigiert werden, wenn Abschreibungen oder Rückstellungen nicht geschäftsmässig begründet sind. Dass genau in einem bestimmten Jahre eine bestimmte Abschreibung vorgenommen werde, sei nirgends vorgeschrieben.

Hier handle es sich um eine Abschreibung auf einer dauernden Beteiligung. Sie führe lediglich dazu, die zu pari übernommene Beteiligung im Jahre 1940 auf denjenigen Wert abzuschreiben, den ihr die eidgenössische Steuerverwaltung selbst auf Ende des Jahres zumesse. Die Abschreibung beruhe auf Überlegungen des Steuerpflichtigen,

die sich im Rahmen seines geschäftlichen Ermessens halten. Da die Steuerverwaltung die Abschreibungen in früheren Jahren nicht zugelassen habe, dürfe sie die gegenwärtige Abschreibung nicht ausschliessen.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde gutgeheissen

in Erwägung :

1. — Nach der Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses wird die Steuer vom Einkommen natürlicher und vom Reingewinn juristischer Personen auf dem durchschnittlichen Ergebnis genau bestimmter Zeiträume (Berechnungsperioden) erhoben (Art. 41 und 58 WStB). Der für natürliche Personen massgebende Steuersatz ist progressiv, erhöht sich mit steigendem Einkommen (Art. 40 und Tarif I und II des WStB), derjenige der Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung richtet sich innerhalb 2 und 8 % nach dem Verhältnis des Reingewinns zu Kapital und Reserven (Art. 57 WStB). Es liegt auf der Hand, dass es im Rahmen einer derartigen Ordnung nicht dem Belieben des Steuerpflichtigen überlassen sein kann, die Höhe der jährlichen Reingewinne dadurch zu beeinflussen, dass er nach seinem Ermessen die Ergebnisse der Berechnungsperiode unter einander ausgleicht, diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht. Die Bemessung des Einkommens und des Reingewinns unterliegt vielmehr einer bestimmten, allgemein gültigen Ordnung, hinsichtlich der Abschreibungen geschäftlicher Unternehmungen wird abgestellt auf geschäftsmässige Begründetheit. Als geschäftsmässig begründet anzusehen sind nach feststehender Praxis des Bundesgerichtes Abschreibungen, die zum Ausgleich der während der Berechnungsperiode eingetretenen Wertverminderungen vorgenommen werden. Das Bundesgericht hat festgestellt, dass sie sich nicht mit den im Geschäftsverkehr üblichen Abschreibungen decken, dass diese zum Teil nach andern Gesichtspunkten bestimmt werden (BGE 62 I S. 149 f., 157 f.).

Die Auffassung, auf der der angefochtene Entscheid beruht und die auch in der Beschwerdeantwort vertreten wird, ist mit der gesetzlichen Ordnung nicht vereinbar. Sie möchte abstellen auf die kaufmännische Übung, in Geschäftsjahren mit günstigen Rechnungsergebnissen Abschreibungen vorzunehmen, die nicht dem Ausgleich von Wertverminderungen der Rechnungsperiode dienen, sondern der Nachholung früher unterlassener Abstriche oder einer Wertkürzung auf Vorrat zur Sicherung des Betriebes für den Fall später eintretender ungünstiger Geschäftsentwicklung. Abschreibungen auf Vorrat im angegebenen Sinne sind aber rechtlich nicht Abschreibungen, sondern Reservestellungen (Art. 663, Abs. 2 OR; vgl. auch Art. 805 und 858 OR). Art. 49, Abs. 1, lit. c WStB betrifft aber nur Abschreibungen. Die Anlage von Reserven (vgl. auch Art. 48, lit. b WStB) kann ihnen nicht gleichgestellt werden. Die Nachholung früher unterlassener Abschreibungen andererseits würde voraussetzen, dass Bilanzaktiven bisher überwertet worden wären, worin ein Verstoss gegen die zivilrechtlichen Bilanzvorschriften (Art. 960, Abs. 2, 665 und 667 OR) liegen würde. Sie ist, bei Einhaltung der gesetzlichen Bilanzvorschriften, überhaupt ausgeschlossen und kann daher auch nicht als beachtlicher Handelsbrauch, jedenfalls nicht als Grundlage für die Ordnung anerkannt werden, die der Wehrsteuerbeschluss in Art. 49, Abs. 1, lit. c getroffen hat. Abschreibungen, die gemäss dieser Bestimmung zum Abzuge zugelassen werden sollen, müssen sich daher notwendig in Grenzen halten, in denen sich eine Schätzung der wirklichen Entwertung während der Bewertungsperiode bewegen kann. Abschreibungen, die den hiedurch gegebenen Rahmen überschreiten, dürfen bei Berechnung des Reingewinns nicht abgezogen werden.

Rückstellungen (Art. 49, Abs. 1, lit. c WStB) sind geschäftsmässig begründet, wenn sie dazu bestimmt sind, im Laufe der Geschäftsperiode unsicher gewordene Positionen zu sichern oder während dieses Zeitraumes eingetretenen Verlustgefahren zu begegnen (BGE 69 I 275). Sie

stehen demnach, was die Berücksichtigung bei Berechnung des steuerbaren Reingewinns anbelangt, unter der nämlichen Voraussetzung wie die Abschreibungen.

Der Ausgleich, den die kantonale Rekurskommission in ihrem Entscheide anstreben wollte, kann auf dem Boden der zivilrechtlichen Bilanzvorschriften nicht zu einer Bewilligung vermehrter Abschreibungen führen, sondern nur zur Berücksichtigung der infolge richtiger Abschreibungen in früheren Jahren ausgewiesenen Verluste. Dies ist denn auch die Ordnung, die durch BRB vom 31. Oktober 1944 für die Wehrsteuer (Art. 41, Abs. 2 und Art. 58, Abs. 2) getroffen worden ist (vgl. dazu den Bericht des Bundesrates, BBl 1944 S. 1216). Danach können unter näher umschriebenen Voraussetzungen Verluste, die sich bei früheren Rechnungsabschlüssen ergeben haben, vom durchschnittlichen Reingewinn der Rechnungsperiode abgezogen werden. Indessen kommt hier ein solcher Abzug nicht in Frage, weil die Beschwerdegegnerin die der Rechnungsperiode vorangehenden Jahre nicht mit Verlusten abgeschlossen hat.

2. — Ob die Abschreibung von Fr. 120,000.—, die die Steuerpflichtige auf ihrer Beteiligung an den Cementwerken Därligen vorgenommen hat, als Bestandteil des für die Wehrsteuerberechnung massgebenden Einkommens anzusehen ist, hängt unter diesen Umständen einzig davon ab, ob die an sich unbestrittene Entwertung der Beteiligung während des Geschäftsjahres 1940 eingetreten ist.

Wie es sich in dieser Beziehung verhält, hat die kantonale Rekurskommission nicht näher geprüft, da sie irrtümlicherweise davon ausgegangen ist, dass auch Abschreibungen bereits eingetretener, nicht der Rechnungsperiode zuzuschreibender Wertverminderungen ohne weiteres in Abzug gebracht werden können. Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben. Die kantonale Rekurskommission wird zu prüfen haben, welcher Wert der Beteiligung im Rahmen einer geschäftlichen Erfolgsrechnung am Anfang und am Ende des Geschäftsjahres beizumes-

sen war. Daraus wird sich ergeben, ob und inwieweit die Abschreibung, deren Abzug die Beschwerdegegnerin in Anspruch nehmen möchte, steuerrechtlich begründet ist.

II. ÖFFENTLICHRECHTLICHE KAUTIONEN

CAUTIONNEMENT DE DROIT PUBLIC

65. Urteil vom 20. Oktober 1944 i. S. Knüsil gegen eidg. Departement des Innern.

Kauttionen : 1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist gegeben bei Entscheiden über Kauttionen, die zur Sicherstellung im öffentlichen Rechte begründeter Pflichten auferlegt werden. Unerheblich ist, ob Art und Weise (Form) der Kauttionsleistung und deren Rechtswirkungen des nähern geordnet sind (Praxisänderung).

2. Die Rückerstattung einer Kauttion, die zur Sicherstellung der Wiederaufforstung gerodeten Schutzwaldes auferlegt wurde, darf verweigert werden, solange für die Rodung kein Ersatz durch Neuaufforstung geboten oder ein solcher Ersatz von den zuständigen Behörden als unnötig erklärt worden ist.

Cautionnements : 1. On peut attaquer par la voie du recours de droit administratif les décisions touchant les cautionnements destinés à garantir l'exécution des devoirs qui découlent du droit public. Peu importe que le mode de constitution (forme) et les effets juridiques du cautionnement soient réglés en détail ou non (changement de jurisprudence).

2. La restitution de la caution imposée pour garantir le reboisement d'une forêt protectrice défrichée peut être refusé aussi longtemps que le défrichage n'a pas été compensé par un reboisement ou que l'autorité compétente n'a pas décidé qu'une telle compensation était superflue.

Cauzioni : 1. Il ricorso di diritto amministrativo è esperibile contro decisioni concernenti le cauzioni destinate a garantire degli obblighi di diritto pubblico. Poco importa che la forma e gli effetti giuridici della cauzione siano o non siano particolareggiatamente regolati dal diritto pubblico (modificazione di giurisprudenza).

2. La restituzione di una cauzione prestata a garanzia del rimboscamento di una foresta protettrice disboscata può essere rifiutata fino a che il rimboscamento non sia stato eseguito o non venga dichiarato superfluo da parte dell'autorità competente.

A. — Am 2. Dezember 1931 erteilte das eidgenössische Oberforstinspektorat der Aktiengesellschaft Steinbruch

Seedorf auf ihr Gesuch hin die Bewilligung zur Rodung von rund 1 ha Buschwald in dem von ihr gepachteten Steinbruch Bolzbach (Kanton Uri) unter der Bedingung, dass als Garantie für die Wiederaufforstung der ausgebeuteten Steinbruchfläche eine Kauttion von Fr. 500.— bei der Kantonskasse Uri hinterlegt werde. Die Verfügung wurde der Gesuchstellerin durch das Kantonsforstamt eröffnet. Die Kauttion ist geleistet worden.

Im Jahre 1938 hat die Steinbruch Seedorf A.-G. die Pacht aufgegeben. Die Gesellschaft ist aufgelöst. Ingenieur Emil Knüsil, als ihr Rechtsnachfolger, hat beim Regierungsrat des Kantons Uri wiederholt um Rückerstattung der Kauttion nachgesucht. Der Regierungsrat hat in einem ersten Entscheid vom 24. Februar 1940 den damaligen Eigentümer des Steinbruches als kauttionspflichtig erklärt und verfügt, dass die von der Aktiengesellschaft Steinbruch Seedorf geleistete Kauttion herauszugeben sei, sobald der Eigentümer des Steinbruches die ihm auferlegte Kauttion geleistet habe. In einer weiteren Verfügung, vom 20. Februar 1943, lehnte er die Aushändigung der Hinterlage für so lange ab, als dafür nicht Ersatz geleistet sei.

Das eidgenössische Departement des Innern hat eine hiegegen erhobene Beschwerde am 5. Juli 1944 abgewiesen.

B. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, den Entscheid des Departements aufzuheben und den Regierungsrat des Kantons Uri, bzw. das Kantonsforstamt Uri, anzuweisen, die s. Z. von der Steinbruch Seedorf A.-G. geleistete Wiederaufforstungskauttion von Fr. 500.— nebst den seither aufgelaufenen Zinsen an den Beschwerdeführer herauszugeben, eventuell nach vorgängiger Vollstreckung der Verfügung vom 24. Februar 1940, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, die Kauttionspflicht der Steinbruch Seedorf A.-G. sei dahingefallen, kauttionspflichtig sei der Eigentümer des Steinbruches. Der Beschwerdeführer dürfte nur dann als weiterhin kauttionspflichtig erklärt werden, wenn man von ihm auch die Wiederauf-