

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHT

DROIT ADMINISTRATIF ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

6. Auszug aus dem Urteil vom 21. Februar 1947 i. S. Hotelgesellschaft Seller gegen Rekurskommission des Kantons Wallis für das eidg. Wehropfer und die Wehrsteuer.

Wehrsteuer : Passivposten der Bilanz, die lediglich der Korrektur zu hoch bezifferter Aktiven dienen (unechte Reserven), unterliegen der Wehrsteuer nicht.

Impôt pour la défense nationale : Ne sont pas soumis à cet impôt les articles inscrits au passif du bilan et qui ne servent qu'à la correction d'articles portés à l'actif pour une somme trop élevée.

Imposta per la difesa nazionale : Non sono soggetti a quest'imposta le voci che sono iscritte tra le passività del bilancio e servono soltanto a correggere voci figuranti al passivo per una somma troppo elevata.

A. — Die Beschwerdeführerin führte im Jahre 1942 eine Sanierung durch, wobei sich aus Herabsetzung der Aktien und Obligationen und Nachlässen auf laufenden Schulden ein Buchgewinn ergab. Davon wurde ein Teil zu Abschreibungen auf den Liegenschaften und auf dem Mobiliar verwendet; der Rest wurde dazu bestimmt, die in den weiteren Kriegs- und Nachkriegsjahren noch zu erwartenden Geschäftsverluste aufzufangen. Er wurde dazu in eine sog. Sanierungsreserve (réserve d'assainissement oder

compte de réorganisation) gelegt, die aus einer früheren Sanierung stammte.

In ihrer Steuererklärung für die II. Wehrsteuerperiode gab die Beschwerdeführerin für die Ergänzungssteuer lediglich das einbezahlte Aktienkapital an. Die Wehrsteuerverwaltung des Kantons Wallis (KWStV) behandelte die Sanierungsreserve als steuerbare Reserve. Im Einspracheverfahren machte die Beschwerdeführerin geltend, es handle sich nicht um eine echte Reserve, sondern um einen Wertberichtigungsposten zum Ausgleich für die in der Bilanz zu hoch bewerteten Aktiven. In den nachfolgenden Verhandlungen mit der Beschwerdeführerin und der Schweizerischen Hoteltreuhandgesellschaft erklärte sich die KWStV bereit, den Standpunkt der Beschwerdeführerin anzuerkennen, wenn diese die Erklärung abgebe, dass die sog. Sanierungsreserve nicht zur Deckung von Verlusten verwendet werde; das verweigerte die Beschwerdeführerin. Darauf wurde die Einsprache abgewiesen. Der Einspracheentscheid ist im kantonalen Rekursverfahren bestätigt worden.

B. — Mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde beantragt die Beschwerdeführerin die Ergänzungssteuer nur vom statutarischen Grundkapital, nicht aber von der Sanierungsreserve zu erheben.

Sie hält daran fest, dass die sog. Sanierungsreserve trotz ihrer Bezeichnung keine echte Reserve und kein Bestandteil des steuerpflichtigen Vermögens sei. Die Ergänzungssteuer werde erhoben auf dem Vermögen der Gesellschaftern; die ihr unterliegenden offenen und stillen Reserven müssten unter allen Umständen echte Reserven sein, d. h. Passivposten, die Vermögen der Gesellschaft darstellten; auf die blosse Bezeichnung als « Reserve » könne nicht abgestellt werden. Wenn ein Passivposten als unechte, rein buchtechnische Spezialreserve erkennbar sei, könne er der Besteuerung nicht unterworfen werden; die Auslegung der KWRK sei zu formal und wirtschaftlich unhaltbar. Die Sanierungsreserve habe schon lange vor 1942

bestanden und sei nie als steuerpflichtiger Vermögensbestandteil betrachtet worden; durch die Erhöhung im Jahre 1942 sei ihr Charakter nicht verändert worden. Die Bezeichnung als « Sanierungsreserve » bringe für jedermann klar zum Ausdruck, dass ihr in der Gesamtheit des Gesellschaftsvermögens keinerlei Aktivwert beigemessen werden könne.

Das Bundesgericht hat die Sache zur Ergänzung der Untersuchung und zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen

in Erwägung :

2. — Nach Art. 48 lit. b WStB ist die Ergänzungssteuer zu erheben vom einbezahlten Teil des im Handelsregister eingetragenen Grund- bzw. Stammkapitals, sowie von den offenen und stillen Reserven. Was unter Reserven zu verstehen ist, sagt der WStB nicht; es ist dafür auf den handelsrechtlichen Begriff abzustellen. Danach bestehen die Reserven einer A.-G. in ihrem tatsächlich vorhandenen, über das Grundkapital hinausgehenden Reinvermögen (STÄHELIN, Die Reserven der A.-G., in ZSR 1939, S. 119 a, FOLLIET, Le Bilan dans les sociétés anonymes, S. 299; BOSSARD, Die Reserven der A.-G. im neuen OR, S. 22; BÜHLER, Bilanz und Steuer, S. 24; PERRET/GROSHEINTZ, Nr. 6 zu Art. 48 WStB; WEYERMANN, in VSA 1921, S. 100). Die sog. « unechten Reserven », d. h. Passivposten, die der Korrektur gewisser in der Bilanz zu hoch bezifferter Aktiven dienen, sind trotz ihrer Bezeichnung keine wirklichen Reserven (Reinvermögen) und unterliegen daher der Wehrsteuer nicht. Der WStB will die gesamten eigenen Einsatzmittel der Gesellschaft erfassen. « Unechte Reserven », wie Delcredere-Konten, Wertberichtigungsposten u. dgl., sind keine Einsatzmittel; nach dem Sinn der Bestimmung, die sich nur auf « echte Reserven » bezieht, sind sie der Ergänzungssteuer nicht unterworfen.

3. — Die Beschwerdeführerin macht nun gerade geltend, ihre sog. Sanierungsreserve sei keine echte Reserve,

sondern ein Wertberichtigungsposten zum Ausgleich der Liegenschaften und Mobilien, die auch nach der Sanierung in der Bilanz noch zu übersetzten Werten eingestellt geblieben seien. KWRK und eidg. Steuerverwaltung bestreiten diese Darstellung und werfen ihr vor, sie stehe im Widerspruch zu der früheren Stellungnahme der Beschwerdeführerin, wonach die Sanierungsreserve zum Auffangen künftiger Geschäftsverluste bestimmt sei, und zu der Tatsache, dass sie hiefür und für Renovationen verwendet wurde; sie bestreiten auch, dass die Aktiven in der Bilanz überbewertet seien, und machen endlich geltend, offene Reserven seien ohne Rücksicht auf ihren wirklichen Wert gemäss den Angaben in der Bilanz zu besteuern.

Die Sanierungsreserve entstammt Buchgewinnen, die aus Verzichten der Aktionäre, Obligationäre und Gläubiger zum Zwecke der Sanierung entstanden waren und keine effektiven Einnahmen darstellten. Dieselben wurden in der Hauptsache zu Abschreibungen auf den Liegenschaften und dem Mobiliar verwendet, zum Teil aber zurückgestellt, um die in den weiteren Kriegsjahren mit Sicherheit noch zu erwartenden Geschäftsverluste aufzufangen. Eine Täuschung der Aktionäre und Obligationäre in dem Sinne, dass die Sanierungsreserve wirklichen Einnahmen entspringe und frei verfügbares Vermögen darstelle, erscheint als ausgeschlossen; aber auch in der Öffentlichkeit dürfte, die Bezeichnung als « Sanierungsreserve » hierüber keinen Irrtum haben aufkommen lassen. Für ihren Charakter als echte oder unechte Reserve ist nicht entscheidend, ob sie ausdrücklich als Wertberichtigungsposten oder unter einer anderen Bezeichnung und zu einem anderen Zwecke in die Bilanz aufgenommen wurde, sondern einzig, ob sie tatsächlich durch die vorhandenen Aktiven gedeckt war oder nicht. Ob der aus der Sanierung entstandene Buchgewinn gänzlich zu Abschreibungen verwendet oder zum Teil zum Auffangen künftiger Verluste zurückgestellt und dann auch hiefür gebraucht wurde, wirkt sich auf den

tatsächlichen Vermögensstand nicht aus — und nur hierauf kommt es an. Da Reserven immer Reinvermögen sind, liegt eine echte Reserve in einem in der Bilanz aufgeführten Passivposten — ganz unabhängig von seiner Bezeichnung und Bestimmung — nur dann, wenn er durch die Aktiven gedeckt ist. Und zwar ist dabei für die Wehrsteuer nicht auf den Bilanzwert abzustellen, sondern auf die massgebenden Bewertungsvorschriften, d. h. auf Art. 56 und, gemäss dessen Verweisung, auf Art. 30-35 WStB (Entscheid vom 22. Dezember 1946 i. S. Société immobilière Le Logis Salubre A, Erw. 2, nicht publiziert).

4. — Die von der KWRK und der eidg. Steuerverwaltung vertretene Auffassung, Art. 48 lit. b WStB unterwerfe die offenen Reserven der Ergänzungssteuer auf Grund ihrer formalen Aufführung in der Bilanz und unbekümmert darum, ob sie echte oder unechte Reserven seien, lässt sich nicht halten. Nur für das einbezahlte Grund- bzw. Stammkapital stellt er auf ein formales Moment ab, nämlich auf den Eintrag im Handelsregister, und besteuert es in diesem Umfang auch dann, wenn es nicht mehr gedeckt ist. Für die Reserven sieht er kein solches formales Moment vor, sodass nur wirkliche Reserven erfasst werden, deren Vorhandensein nicht durch die Bilanz, sondern durch das tatsächliche Reinvermögen bestimmt wird. Das ergibt sich mit aller Deutlichkeit daraus, dass neben den offenen auch die stillen Reserven genannt werden, die ja schon ihrem Begriffe nach aus der Bilanz nicht ersichtlich sind. Art. 48 lit. b WStB bietet keine Grundlage dafür, bei den offenen Reserven im Gegensatz zu den stillen nicht auf den wirklichen Wert, sondern auf die Angaben in der Bilanz abzustellen, also auch « unechte Reserven » zu erfassen. Freilich hat die staatsrechtliche Abteilung des Bundesgerichts in einem Urteil vom 23. Februar 1924 i. S. Zürcher Depositenbank i. L. — auf Grund der ähnlichen Regelung von § 31 Z. 3 des Zürcher Steuergesetzes — eine derartige formale Berechnung der Steuer zugelassen; allein sie hatte den angefochtenen kantonalen Entscheid nur

unter dem Gesichtspunkt der Willkür zu überprüfen und verneinte eine solche. Bei freier Kognition, wie sie dem Verwaltungsgericht hinsichtlich der Anwendung des WStB gemäss Art. 104 Abs. 1 OG zusteht, kann dieses Vorgehen nicht geschützt, sondern muss im Bestreitungsfall geprüft werden, ob die in der Bilanz ausgewiesenen Reserven wirklich vorhanden, d. h. durch die Aktiven gedeckt sind (Urteile vom 23. März 1945 i. S. Società dei terreni alla Maggia S.A., S. 7, und vom 22. November 1946 i. S. Société immobilière Le Logis Salubre A, nicht publiziert).

5. — Ob und allenfalls in welchem Umfang die in der Bilanz der Beschwerdeführerin per 30. November 1942 aufgeführte Sanierungsreserve eine echte, der Ergänzungssteuer unterliegende Reserve darstellt, hängt mithin davon ab, ob und inwieweit sie im genannten Zeitpunkt durch die vorhandenen Aktiven gedeckt war. Hiefür ist nicht die Bilanz massgebend, sondern die Bewertungsgrundsätze des WStB; es fragt sich, ob nach diesen der in der Bilanz eingestellte Wert der Aktiven übersetzt sei. Die Aktiven entfallen zum weitaus grössten Teil auf Liegenschaften und auf Mobilien; die anderen Posten spielen daneben nur eine untergeordnete Rolle. Entscheidend ist somit die Frage, ob die Liegenschaften und das Mobilien in der Bilanz per 30. November 1942 überbewertet waren, wie die Beschwerdeführerin behauptet. Die KWRK und die eidg. Steuerverwaltung verneinen das, aber nicht auf Grund einer Prüfung der tatsächlichen Werte, sondern nur mit dem Argument, die Bestimmung und Verwendung zur Deckung von Geschäftsverlusten spreche dagegen und die dadurch bewirkte buchmässige Aufwertung wäre pflichtwidrig gewesen. Allein diese Argumentation richtet sich nur gegen die Annahme, die Sanierungsreserve sei zum Zwecke der Wertberichtigung in die Bilanz aufgenommen worden, und hat mit dem wirklichen Wert der Aktiven nichts zu tun. Es braucht deshalb nicht darauf eingegangen zu werden; denn es kommt nicht darauf an, wozu der Bilanzposten bestimmt war, sondern einzig darauf, ob er

tatsächlich durch die Aktiven gedeckt war. Das ist auf Grund der einschlägigen Vorschriften des WStB zu prüfen, d.h. der Art. 30-35, auf welche in Art. 56 für die Bewertung der Vermögensbestandteile juristischer Personen verwiesen wird. Da eine solche Prüfung bisher von den kantonalen Behörden gar nicht vorgenommen wurde, ist die Sache hiezu und zu darauf gestützter neuer Entscheidung an sie zurückzuweisen.

7. Urteil vom 7. März 1947 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen Berggemeinde Oberalbrist und Bern, kantonale Rekurskommission.

Wehropfer: Besteuerung der mit juristischer Persönlichkeit ausgestatteten Alpkorporationen des Berner Oberlandes.

Sacrifice pour la défense nationale: Imposition des corporations d'alpages de l'Oberland bernois qui ont la personnalité.

Sacrificio per la difesa nazionale: Imposizione delle corporazioni degli alpi dell'Oberland bernese munite della personalità giuridica.

A. — Nach Art. 20 des bern. Einführungsgesetzes zum ZGB erhalten Alpgenossenschaften das Recht der Persönlichkeit ohne Eintragung in das Handelsregister durch die Genehmigung ihrer Statuten und Reglemente seitens des Regierungsrates. Schon bestehende Alpgenossenschaften werden als juristische Personen anerkannt, sollen aber ihre Statuten und Reglemente dem Regierungsrat zur Genehmigung vorlegen. Bei Alpen, die Allmendgenossenschaften oder andern derartigen Korporationen gehören, ist die Teilung ausgeschlossen (Art. 102). Sie können aber, mit Zustimmung von zwei Dritteln der Anteilhaber, sofern diese über mindestens zwei Drittel der Kuhrechte verfügen, veräussert, verpfändet oder belastet werden (Art. 103).

Für Alpen, die in Kuhrechte eingeteilt sind, wird ein Seybuch geführt. Dieses bildet einen Bestandteil des Grundbuches, und die Eintragungen im Seybuch haben für die Kuhrechte die gleichen Wirkungen wie die Eintragungen im Grundbuch (Art. 104). Zum Erwerb der Kuh-

rechte bedarf es der Eintragung in das Seybuch. Kuhrechte können veräussert und verpfändet werden (Art. 105). Für Alpen, bei denen nicht mehr als 6 Anteilhaber vorhanden sind, kann mit Beschluss von zwei Dritteln der Anteilhaber, sofern diese über mindestens zwei Drittel der Kuhrechte verfügen, auf die Führung des Seybuches verzichtet werden; in diesem Falle stehen die Rechtsverhältnisse der Alp unter den Bestimmungen über das Miteigentum (Art. 106, Abs. 2).

B. — Die Berggemeinde Oberer Albristberg ist eine gesezete Alp mit 81 $\frac{3}{4}$ Kuhrechten samt einem Überbesatz von rund 3 $\frac{1}{4}$ Kuhrechten und einem Armenweiderecht im Masse eines halben Kuhrechtes. Es wird ein Seybuch geführt. Das Alpreglement ist vom Regierungsrat des Kantons Bern genehmigt worden. Im Grundbuch ist als Eigentümerin der Alp die Berggemeinde als Alpkorporation eingetragen.

In ihrer Steuererklärung für das eidgenössische Wehropfer II, vom 10. April 1945, bestritt die Berggemeinde die Steuerpflicht. Sie wurde für das Alpgrundstück (Weidland) eingeschätzt.

Die kantonale Rekurskommission hat die Einschätzung auf den Wert der der Alpgenossenschaft zustehenden Kuhrechte beschränkt, die Besteuerung für die Weide (das Alpgrundstück) also aufgehoben. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, nach der Regelung im bernischen Einführungsgesetz zum Zivilgesetzbuch, Art. 20 und Art. 103 ff., sei die Rechtsnatur der Alpkorporation als einer juristischen Person eindeutig festgelegt. Die Beschwerdeführerin sei daher juristische Person und, gemäss Art. 3 WOB II, grundsätzlich wehropferpflichtig. Dagegen dürfe sie nicht ohne weiteres steuerrechtlich als Eigentümerin der ganzen Alp betrachtet werden. Für die Zurechnung von Sachen und Rechten zum Vermögen eines Steuerpflichtigen sei nicht nur dessen formalzivilrechtliche, sondern insbesondere auch die wirtschaftliche Stellung von Bedeutung. Bei den Alpkorporationen wirke sich der