

4. — Der Bezug der hinterzogenen Wehrsteuern und der Bussen ist in Art. 135 WStB geordnet. Von einer Verzinsung der Beträge ist dort nicht die Rede. In die Verweisungen auf Bestimmungen des Wehrsteuerbeschlusses über den Steuerbezug, die heranzuziehen sind, ist Art. 116, der von der Verzinsung handelt, offenbar bewusst, nicht einbezogen worden. Die Meinung ist vermutlich, dass bei der Bestimmung der Busse auch der Verspätung der Steuerleistung Rechnung getragen werden kann. Im vorliegenden Falle hält sich die Busse von Fr. 8750.90 auch unter diesem Gesichtspunkte im Rahmen des der Behörde zustehenden Ermessens.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird insofern gutgeheissen, als die Dispositive 1, 2, 3 und 5 des angefochtenen Entscheides aufgehoben werden und der Beschwerdebeklagte zur Nachzahlung eines Wehrsteuerbetrages von Fr. 8750.90 für die I. Periode und zur Bezahlung einer Busse im gleichen Betrage verhalten wird.

17. Auszug aus dem Urteil vom 30. Mai 1947 i. S. Schweiz. Sprengstoff A.-G. Cheddite gegen Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft.

Wehrsteuer : Der Satz, der von der Aktiengesellschaft geschuldeten Reingewinnsteuer wird bestimmt durch das Verhältnis des steuerbaren Reingewinns zum durchschnittlichen Betrag des einbezahlten Grundkapitals und der Reserven in den während der Berechnungsperiode abgeschlossenen Geschäftsjahren (Art. 57 WStB). Die Höhe der Reserven ergibt sich aus der Bewertung der Aktiven und Passiven gemäss Art. 56, 28-35 WStB.

Impôt pour la défense nationale : Le taux de l'impôt dû sur leur bénéfice net par les sociétés anonymes dépend du rapport entre le bénéfice net imposable et le montant du capital-actions plus les réserves durant les exercices clos au cours de la période de calcul (art. 57 AIN). On détermine les réserves en appréciant l'actif et le passif conformément aux art. 56, 28 à 35 AIN.

Imposta per la difesa nazionale : L'aliquota dell'imposta dovuta sul loro utile netto dalle società anonime dipende dal rapporto

tra l'utile netto imponibile e l'ammontante del capitale azionario e delle riserve nel corso degli esercizi chiusi durante il periodo di computo (art. 57 DIN). Si calcolano le riserve valutando l'attivo e il passivo conformemente agli art. 56, 28-35 DIN.

Aus den Erwägungen :

1. — Nach Art. 57 Abs. 1 WStB beträgt die Steuer vom Reingewinn der Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung innert der Grenzen von 2 und 8 % halb so viele Prozente des steuerbaren Reingewinnes, als dieser Prozente vom durchschnittlichen Betrag des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals und der Reserven in den während der Berechnungsperiode abgeschlossenen Geschäftsjahren ausmacht. Es steht fest und ist auch im vorliegenden Falle nicht bestritten, dass die Bestimmung unter Reserven nicht nur offene, sondern auch stille versteht. Dagegen fragt es sich, ob für die Berechnung des Verhältniskapitals sämtliche stillen Reserven heranzuziehen sind, wie die Beschwerdeführerin verlangt, oder ob nur diejenigen zu berücksichtigen sind, welche vorher als Gewinne versteuert worden sind, wie die Vorinstanz und die eidg. Steuerverwaltung meinen.

Zur Begründung der zweiten Auffassung wird angeführt, für die Feststellung der Ertragsintensität seien die beiden Faktoren Reingewinn und Kapital richtigerweise nach denselben Bewertungsgrundsätzen zu bemessen, indem Gleiches mit Gleichem ins Verhältnis gesetzt werden müsse; auch für das Kapital seien daher Art. 49 Abs. 1 WStB und Art. 663 ff. OR, nicht Art. 56 und, gemäss dessen Verweisung, 28-35 WStB massgebend, also der Einkommens-, nicht der Vermögenssteuerwert. Die Überlegung hat etwas für sich. Die staatsrechtliche Abteilung des Bundesgerichts hat denn auch im nicht veröffentlichten Urteil vom 1. April 1938 i. S. Brauerei A. Hürlimann A.-G. erklärt, § 29 des damals in Frage stehenden zürcherischen Steuergesetzes, wonach der Ertragssteuersatz bestimmt wird durch das Verhältnis zwischen steuerpflichtigem Kapital und Ertrag,

lege die Annahme nahe, dass bei der Berechnung einerseits des Kapitals, anderseits des Ertrages die Aktiven der pflichtigen Aktiengesellschaft grundsätzlich übereinstimmend bewertet werden sollten; das habe zur Folge, dass stille Reserven, die bei der Ertragsbestimmung nicht als Bestandteile des Vermögens betrachtet werden, auch bei der Berechnung des steuerpflichtigen Kapitals ausser acht zu bleiben hätten. Dieser Auffassung sind gewisse Kantone in ihren neuen Steuererlassen mehr oder weniger gefolgt. So ordnet das bernische Steuergesetz von 1944 in Art. 66 ausdrücklich an, dass die Höhe der Gewinnsteuer bestimmt wird durch das Verhältnis des steuerbaren Reingewinnes zum durchschnittlichen Betrag des einbezahlten Kapitals und der *versteuerten* Reserven während der Bemessungsperiode, wogegen gemäss Art. 68 die Kapitalsteuer von einbezahlten Kapital und von sämtlichen offenen und stillen Reserven erhoben wird. Und weitergehend kennt das st. gallische Steuergesetz von 1944 in Art. 48 und 50 für Kapitalsteuer und Verhältniskapital die gleichen Bewertungsgrundsätze; es zieht nur die offenen und stillen Reserven in Betracht, für welche die Gewinnsteuer entrichtet wurde.

Was das Wehrsteuerrecht anlangt, kann sich fragen, ob der Standpunkt der Vorinstanz und der eidg. Steuerverwaltung nicht schon durch Art. 57 WStB ausgeschlossen wird, der, gleich wie Art. 60 für die Berechnung der Ergänzungssteuer, von Reserven schlechthin spricht. Die Frage kann offen bleiben, weil jene Ansicht ohnedies mit der Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses nicht vereinbar ist. Die Reserven der Aktiengesellschaft bestehen in ihrem tatsächlich vorhandenen, über das Grundkapital hinausgehenden reinen *Vermögen*. Zur Feststellung ihrer Höhe müssen die Aktiven und Passiven bewertet werden, und dafür ist nicht auf den Bilanzwert abzustellen, sondern auf die massgebenden Bewertungsvorschriften, d. h. auf Art. 56, Art. 28-35 WStB (BGE 73 I 64). Dafür, dass diese Bestimmungen nur das Kapital, von dem die Ergänzungs-

steuer zu entrichten ist, betreffen würden, ist dem Wehrsteuerbeschluss nichts Schlüssiges zu entnehmen, zumal da sich das Verhältniskapital aus den gleichen Elementen zusammensetzt, die auch der Ergänzungssteuer unterliegen, wie aus Art. 57 einer- und Art. 48 lit. b, 60 anderseits hervorgeht.

Die eidg. Steuerverwaltung verweist demgegenüber auf die Systematik des Wehrsteuerbeschlusses. Sie führt aus, Art. 56 habe seinen Platz im Unterabschnitt « A. — Gegenstand und Bemessungsgrundlage der Wehrsteuer juristischer Personen ». Das Verhältniskapital des Art. 57 sei aber nicht selbst Steuerobjekt und diene auch nicht zur Bemessung eines solchen, sondern lediglich für die Berechnung des Satzes, zu dem der nach dem Unterabschnitt A bestimmte Reingewinn zu besteuern sei. Art. 57 finde sich folgerichtig nicht in diesem, sondern im folgenden Unterabschnitt « B. — Steuerberechnung ». Entscheidend ist jedoch, dass eine Bewertung von *Vermögen* vorzunehmen ist, für die nach Wortlaut und Sinn einzig Art. 56 WStB massgebend sein kann. Unbegründet ist auch der weitere Einwand der eidg. Steuerverwaltung, Art. 56 sei für die Bemessung des Reingewinnes selbst nicht anwendbar und dürfe daher auch nicht für die Bestimmung des Satzes der Reingewinnsteuer herangezogen werden. Dass Art. 56 für die Festsetzung des Reingewinnes, der ein Vermögensstandsgewinn ist (BGE 71 I 406), keine Anwendung findet, hat seinen Grund darin, dass Art. 49 dafür selbständige, abweichende Berechnungsgrundsätze aufstellt. Daraus folgt aber nicht, dass für die Bemessung des Verhältniskapitals, die mit der Berechnung des Reingewinnes nichts zu tun hat, nicht auf Art. 56 abgestellt werden könne. Eine Gesetzeslücke liegt entgegen der Ansicht der eidg. Steuerverwaltung nicht vor. Das Postulat, dass für die Bestimmung des Verhältniskapitals nur die Reserven berücksichtigt werden sollen, die vorher als Gewinne versteuert worden sind, ist nur durch Revision des Wehrsteuerbeschlusses zu verwirklichen. Wie aus den von der eidg.

Steuerverwaltung vorgelegten Akten hervorgeht, war denn auch eine Zeitlang ein dahin gehender Bundesratsbeschluss in Aussicht genommen.

**18. Urteil vom 27. Juni 1947 i. S. Grüniger & Co.
gegen eidg. Steuerverwaltung.**

Warenumsatzsteuer: Die in Art. 14 Abs. 1 lit. b WUSTB für « Getreide (einschliesslich Mais und Reis), Getreidemehl und -griess » angeordnete Steuerbefreiung betrifft nur Produkte, die nach ihrer Beschaffenheit für die Ernährung des Menschen verwendet werden können.

Impôt sur le chiffre d'affaires: L'exonération prévue à l'art. 14 al. 1 lit. b ACA pour les « céréales (y compris maïs et riz), farine et semoule de céréales » ne concerne que des produits qui, par leur nature, sont destinés à l'alimentation humaine.

Imposta sulla cifra d'affari: L'esonero previsto dall'art. 14, cp. 1, lett. b DCA per i « cereali (compresi il maïs e il riso) farina e semolino di cereali » concerne soltanto prodotti che per loro natura sono destinati all'alimentazione umana.

A. — Die Beschwerdeführerin betreibt eine Hafer-, Mais- und Futterwarenmühle. Sie ist als Grossist im Sinne des Warenumsatzsteuerbeschlusses steuerpflichtig. Zwischen ihr und der eidg. Steuerverwaltung ist streitig, was unter den in Art. 14 Abs. 1 lit. b WUSTB von der Steuer befreiten Erzeugnissen « Getreide (einschliesslich Mais und Reis), Getreidemehl und -griess » zu verstehen ist. Der Streit betrifft die Steuerperioden vom zweiten Quartal 1944 an. Die Steuerverwaltung hat mit Einspracheentscheid vom 5. Februar 1947 die Beschwerdeführerin verhalten, die Abrechnung richtigzustellen und die rückständigen Steuern zu zahlen (Dispositiv 2), entsprechend folgender Feststellung (Dispositiv 1):

« a) Als steuerfreies Getreide ... gelten: Buchweizen, Darr, Dinkel, Gerste, Hafer, Hirse, Mais, Reis, Roggen, Weizen, soweit sie für die menschliche Ernährung geeignet sind; nicht steuerfrei sind obige Getreidearten, soweit es sich um für die menschliche Ernährung nicht geeignete Waren wie denaturiertes, verdorbenes oder verunreinigtes Getreide oder Getreideabfälle handelt;

b) als steuerfreies Getreidemehl und -griess ... gelten: nur die für die menschliche Ernährung geeigneten und durch gewöhnlichen Zerkleinerungsprozess (Brechen, Mahlen, Walzen) hergestellten Produkte der vorgenannten Getreidearten; nicht steuerfrei sind die übrigen Mahlprodukte wie Futtermehl, gequetschte oder mechanisch zerkleinerte Körner und Getreideabfälle der Mülerei. »

B. — Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, die eidg. Steuerverwaltung sei anzuweisen, « das in Art. 14 WUSTB genannte Getreide, Getreidemehl und -griess ohne Eigennutz- oder Verwendungseinschränkung als steuerfrei zu betrachten ». Zur Begründung wird geltend gemacht:

Der Warenumsatzsteuerbeschluss erkläre das Getreide ohne jede Ausnahme als steuerfrei. Die von der eidg. Steuerverwaltung vorgenommene Einschränkung sei willkürlich. Dem Gesetzgeber sei sicher bekannt gewesen, dass die Ware sowohl zur menschlichen Ernährung als auch für Futterzwecke verwendet und dass im zolltechnischen und landläufigen Sinne auch dann noch von « Getreide » gesprochen werde, wenn das Erzeugnis infolge seiner Beschaffenheit für die menschliche Ernährung nicht mehr geeignet sei. Wenn er jene Einschränkung gewollt hätte, so hätte er es im Gesetz zum Ausdruck gebracht, etwa durch die Wendung « Getreide zur menschlichen Ernährung ». Weder der Warenumsatzsteuerbeschluss noch die Wegleitung der eidg. Steuerverwaltung für die Steuerpflichtigen vom August 1941 enthalte die leiseste Andeutung, dass nur Lebensmittel von der Steuer befreit seien. Die Wegleitung erkläre sogar ausdrücklich auch Futterkartoffeln als steuerfreie « Kartoffeln » im Sinne des Gesetzes. Nach der anfänglichen Praxis seien denn auch Getreide und Getreidemehl durchweg steuerfrei gewesen.

Die heutige Auffassung der eidg. Steuerverwaltung hätte zur Folge, dass das schon vom Grossisten zu Futter verarbeitete und bei ihm in diesem Zustand gekaufte Getreide mit der Steuer belastet würde, während der Nichtgrossist das Getreide im Rohzustand beim Grossisten steuerfrei beziehen, es mit seiner eigenen Mahleinrichtung zu Futter-