

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHT

DROIT ADMINISTRATIF ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

37. Auszug aus dem Urteil vom 9. November 1951 i. S. A.-G. Cilander und Eldg. Steuerverwaltung gegen Steuerrekurskommission des Kantons Appenzell A.-Rh.

Wehrsteuer, Sonderzuschlag 1949: Massgebendes Kapital für die Bemessung des vom Zuschlage ausgenommenen Teils des Reingewinns von Aktiengesellschaften (Art. 9, lit. b ZWStB).

Impôt pour la défense nationale, surtaxe spéciale 1949: Société anonyme; capital pris en considération pour fixer la part du bénéfice net qui est franche de surtaxe (art. 9 lit. b ACF du 9 novembre 1948).

Imposta per la difesa nazionale, soprattassa speciale 1949: Società anonima; capitale determinante per il computo della parte dell'utile netto esente dalla soprattassa (art. 9 lett. b DCF 9 novembre 1948).

Durch den Bundesratsbeschluss vom 9. November 1948 « über die Abänderung des BRB über den Abbau der Kriegsgewinnsteuer und deren Ersetzung durch eine zusätzliche Wehrsteuer von höheren Erwerbseinkommen und Geschäftserträgen » (ZWStB) wurde die in dem dadurch abgeänderten BRB vorgesehene zusätzliche Wehrsteuer rückwirkend aufgehoben und durch einen einzig für das

Jahr 1949 zu erhebenden « Sonderzuschlag zur Wehrsteuer » ersetzt. Für natürliche Personen entsprach dieser Zuschlag dem Fr. 1000.— übersteigenden Teil der für 1949 geschuldeten Wehrsteuer auf dem Einkommen, unter Abzug der Ergänzungssteuer vom Vermögen (Art. 9 lit. a und Art. 10). Für « Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, deren Reingewinn fünftausend Franken übersteigt », war er besonders zu berechnen und betrug « 20 % von dem 8 % des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals und der Reserven übersteigenden Teil des für die Veranlagung der Wehrsteuer des Jahres 1949 massgebenden Reingewinns » (Art. 9 lit. b).

Bei der A.-G. Cilander in Herisau wurden für den Sonderzuschlag zur Wehrsteuer Reingewinn und Verhältnis-kapital der nicht angefochtenen Veranlagung für die ordentliche Wehrsteuer 1949 entnommen; als « Verhältniskapital » im Sinne von Art. 57 Abs. 1 WStB war der durchschnittliche Betrag des einbezahlten Grundkapitals und der Reserven zu Beginn der beiden während der Berechnungsperiode abgeschlossenen Geschäftsjahre 1946/47 und 1947/48, also am 1. Juli 1946 und am 1. Juli 1947, eingesetzt worden.

Eine Einsprache der A.-G. Cilander mit dem Begehren, der Abzug von 8 % sei vom Stande von Grundkapital und Reserven am 1. Januar 1949 zu berechnen, wie er gemäss Art. 60 WStB der Ergänzungssteuer vom Vermögen zugrunde gelegt wurde, wurde abgewiesen. Die Steuerrekurskommission hat auf Beschwerde hin angeordnet, dass für die Berechnung des Abzuges von 8 % vom Durchschnitt aus den Endvermögen der beiden Geschäftsjahre 1946/47 und 1947/48 auszugehen sei.

Gegen diesen Entscheid haben sowohl die A.-G. Cilander als auch die EStV verwaltungsgerichtliche Beschwerde erhoben.

Die A.-G. Cilander beantragt Aufhebung desselben und Berechnung des 8%igen Abzuges auf Grund des Kapital-

bestandes am 1. Januar 1949, die EStV Aufhebung des Entscheides und Wiederherstellung der ursprünglichen Veranlagung des Sonderzuschlags.

Aus den Erwägungen :

3. — Der ZWStB sagt nicht ausdrücklich, welcher Zeitpunkt massgebend ist für die Bestimmung des Grundkapitals und der Reserven, womit der Reingewinn in Beziehung zu setzen ist. Die Antwort auf diese Frage ist daher aus dem Wesen des Sonderzuschlags zu gewinnen, allenfalls unter Heranziehung der Bestimmungen des WStB, die gemäss Art. 14 ZWStB sinngemäss Anwendung finden.

Der Sonderzuschlag der Kapitalgesellschaften nach Art. 9 lit. b ZWStB wird erhoben auf dem 8 % des Grundkapitals und der Reserven übersteigenden Teil des für die Veranlagung der Wehrsteuer des Jahres 1949 massgebenden Reingewinns, also des Reingewinns der beiden in der Berechnungsperiode 1947/1948 abgeschlossenen Geschäftsjahre (Art. 58 Abs. 3 WStB). Er ist eine auf Grund jenes Zeitraums zu berechnende Gewinnsteuer, und zwar richtet sie sich nicht nach dem Reingewinn als solchem, sondern nach dessen Verhältnis zu dem investierten Kapital, nach der Ertragsintensität. Zu Unrecht erblickt die A.-G. Cilander darin eine Proportionalsteuer, weil der Steuersatz einheitlich 20 % betrage. Der einheitliche Satz von 20 % bezieht sich nur auf den 8 % des investierten Kapitals übersteigenden Teil des Reingewinns. Es liegt aber auf der Hand, dass sich der Sonderzuschlag, gemessen am gesamten Reingewinn, stark progressiv auswirken, nämlich — je nach der verhältnismässigen Höhe des Gewinns — von 0 bis annähernd 20 % aufsteigen muss. Dass es so ist, wird übrigens in den von den Parteien zitierten Aufsätzen mitgeteilt, die unmittelbar nach dem Erlass des ZWStB erschienen sind (HUNZINGER, in Archiv 17 S. 195, GAUTIER, in Steuerrevue 1948 S. 564, und GEYER, ebenda S. 567). Daraus ergibt sich auch, dass der Sonderzuschlag zur

Wehrsteuer für relativ bedeutende Gewinne bewusst höher bemessen wurde als die ordentliche Wehrsteuer auf dem Reingewinn, deren Satz nur bis zu 12 % aufsteigt, also ungefähr 8 % unter dem Ansatz bleibt, den der Sonderzuschlag erreichen kann. — Freilich gibt es gewisse Fälle, wo trotz erheblicher Ertragsintensität der Sonderzuschlag nicht erhoben wird, nämlich diejenigen, wo der Reingewinn nicht mehr als Fr. 5000.— beträgt, das investierte Kapital aber so niedrig ist, dass er trotzdem mehr als 8 % davon ausmacht. Die Begrenzung des Sonderzuschlags auf Reingewinne von über Fr. 5000.— dient dem Ausschluss der Belastung von Bagatellgewinnen (HUNZINGER, l.c., S. 196); die daraus resultierenden Ausnahmen ändern nicht daran, dass er grundsätzlich eine Steuer auf der Ertragsintensität darstellt.

Aus diesem Wesen des Sonderzuschlags folgt, dass der Reingewinn der Berechnungsjahre mit demjenigen investierten Kapital in Beziehung zu setzen ist, mit dem er erzielt wurde. Das ist nichts anderes als das in Art. 57 Abs. 1 WStB umschriebene « Verhältniskapital »; denn auch dort handelt es sich um die Besteuerung des Reingewinns der Berechnungsjahre nach der Ertragsintensität (wobei lediglich die Progression verschieden geordnet ist). Dass Art. 9 lit. b ZWStB nur vom « einbezahlten Grund- oder Stammkapital und den Reserven » spricht und nicht wie Art. 57 WStB von dessen « durchschnittlichem Betrag in den während der Berechnungsperiode abgeschlossenen Geschäftsjahren », begründet keinen Unterschied: Da es sich nach der Natur der Sache um dasselbe Kapital handelt wie dort und da Art. 14 ZWStB die sinngemässe Anwendung der Bestimmungen des WStB vorschreibt, drängte sich die kürzere Formulierung in Art. 9 lit. b ZWStB auf. Dagegen hat Art. 60 WStB keinerlei Berührungspunkt mit dem Sonderzuschlag. Er ordnet die Ergänzungssteuer vom Kapital und von den Reserven; dafür ist deren Stand in einem bestimmten Zeitpunkt massgebend, als welcher — entsprechend wie in Art. 30 für die Ergänzungssteuer

vom Vermögen der natürlichen Personen — der Beginn der Steuerpflicht, d.h. der 1. Januar des ersten Jahres der Veranlagungsperiode, erklärt wurde. Der Sonderzuschlag jedoch wird auf dem während eines bestimmten Zeitraums erzielten Reingewinn erhoben; da dieser nur für eine bereits verflossene Zeit ermittelt werden kann, muss für seine Berechnung notwendig auf einen der Veranlagungsperiode vorausgegangenen Zeitraum zurückgegriffen werden: die Berechnungsperiode gemäss Art. 58 WStB. Für den Reingewinn selbst wird in Art. 9 lit. b ZWStB hierauf verwiesen. Dann kann aber, wie oben dargetan, auch das Kapital, mit dem er in Beziehung zu setzen ist, nur das während der Berechnungsperiode investierte Kapital sein, mit dem er erzielt wurde.

4. — Nach dem sinngemäss anzuwendenden Art. 57 Abs. 1 WStB ist massgebend « der durchschnittliche Betrag des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals und der Reserven in den während der Berechnungsperiode abgeschlossenen Geschäftsjahren ». Welche Zeitpunkte der Berechnungsjahre der Durchschnittsberechnung zugrunde zu legen sind, wird nicht gesagt. Aus praktischen Gründen kommen nur Anfang und Ende der Geschäftsjahre in Betracht, wo der Betrag von Kapital und Reserven jeweils feststeht. Wie die StRK zutreffend bemerkt, wird der Reingewinn jedes Geschäftsjahres genau genommen weder mit dem zu Beginn noch mit dem zu Ende des Jahres investierten Kapital erzielt, sondern mit einem nicht genau feststellbaren Mittelwert, weil das im Laufe des Jahres verdiente Geld fortlaufend an der Erzielung des Endergebnisses mit beteiligt wird. Soweit es sich um während eines Geschäftsjahres eingetretene Änderungen des Grund- oder Stammkapitals handelt, ist die Feststellung des wirklichen Mittelwertes möglich, da jene Änderungen auf einen bestimmten Zeitpunkt durchgeführt werden; hier wird denn auch in der Praxis das gewogene Mittel berücksichtigt (HUNZINGER, l.c., S. 197 unten; PERRET/GROSHEINTZ, Kommentar zur Wehrsteuer, S. 135 oben). Anders verhält es sich bei den

Reserven, wo die Änderungen fortwährend eintreten und nicht auf einen bestimmten Zeitpunkt festgelegt werden können. Hier muss die Lösung in der Wahl eines Zeitpunktes gesucht werden, wo der Bestand feststellbar ist und möglichst nahe an dem wirklichen Mittelwert liegt. Am nächsten käme diesem wohl der Durchschnitt aus Anfang und Ende jedes der beiden Berechnungsjahre — oder nach dem vereinfachenden Vorschlag von HUNZINGER (l.c., N. 24) aus Anfang und Ende der Berechnungsperiode; doch ist eine solche Berechnung bereits etwas kompliziert, und der Wortlaut von Art. 57 Abs. 1 WStB spricht eher dafür, dass der Durchschnitt aus je einem entsprechenden Zeitpunkt der beiden Geschäftsjahre gemeint ist. Als solcher kommt nur Anfang oder Ende in Betracht. Die Wahl des einen oder des andern wird sich zu Gunsten oder zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirken, je nachdem die Änderungen der Reserven in der ersten oder in der zweiten Hälfte des Jahres überwiegen, und die Abweichungen vom wirklichen Mittel nach beiden Seiten werden sich im Laufe der Jahre kompensieren. Für die Wahl des Anfangswertes spricht der Umstand, dass dieser bei der Erzielung des ganzen Reingewinns mitgewirkt hat, während der Endwert sich erst im folgenden Jahr auswirkt. Aus der Erwähnung der « während der Berechnungsperiode abgeschlossenen Geschäftsjahre » kann nicht etwa geschlossen werden, der Gesetzgeber habe eher an das Ende dieser Jahre gedacht, wie I. BLUMENSTEIN, Wehrsteuer, S. 191 unten, glaubt; denn dabei handelt es sich nur um die Bestimmung der Geschäftsjahre, keineswegs des massgebenden Zeitpunktes innert derselben. Anschliessend (in N. 48) sagt I. BLUMENSTEIN, die Ordnung des KrisAB habe der Natur der Reingewinnsteuer besser entsprochen. Bei der Krisenabgabe, welche von den Aktiengesellschaften bereits nach dem gleichen Prinzip erhoben wurde, war die Frage ausdrücklich beantwortet in Art. 67 Abs. 4 KrisAB 1934 (= Art. 70 Abs. 4 KrisAB 1938): « Massgebend ist der Betrag des einbezahlten Aktienkapitals und der Reserven am Ende des

Geschäftsjahres ohne Berücksichtigung des aus diesem Jahre stammenden Reingewinnes und der im gleichen Jahre entstandenen unverbuchten Mehrwerte und Minderwerte.» Formell wurde also auf das Kapital zu Ende, materiell aber — durch die Ausschaltung des Reingewinns und der Mehr- und Minderwerte — auf dasjenige zu Anfang des Geschäftsjahres abgestellt. Im Wehrsteuerbeschluss ist nicht nur diese Ausschaltung, sondern die ganze Bestimmung nicht aufgenommen worden; daraus ergibt sich nicht etwa — wie die Steuerbehörden zuerst mit dem Kommentar PERRET/GROSHEINTZ, N. 5 zu Art. 57 WStB, geschlossen zu haben scheinen —, dass nun auf das Endkapital ohne jene Korrektur abzustellen sei; vielmehr ist wie beim Krisenabgaberecht das der Natur der Sache eher entsprechende Anfangskapital zugrunde zu legen. Die Praxis ist denn auch schon in der zweiten Wehrsteuerperiode wieder zu dem früheren System zurückgekehrt und hat seither unangefochten auf das Kapital zu Beginn der Geschäftsjahre abgestellt; auch in dem vor Bundesgericht gezogenen Falle der Schweiz. Sprengstoff A.-G. Cheddite war dieses Vorgehen nicht beanstandet worden (Urteil vom 30. Mai 1947, nicht veröffentlichte Erw. 2).

Beim Sonderzuschlag als einer nur einmal auf dem 8 % des investierten Kapitals übersteigenden Reingewinn erhobenen Steuer entfällt freilich die erwähnte ausgleichende Wirkung im Laufe der Jahre; die Wahl des Anfangskapitals wirkt sich hier regelmässig zum Nachteil der Steuerpflichtigen aus, das die Reserven derjenigen Gesellschaften, die einen so hohen Reingewinn erzielt haben, durchweg am Ende der Berechnungsperiode grösser sein werden als am Anfang. Doch kann dieser Umstand nicht dazu führen, Grundkapital und Reserven bei Anwendung von Art. 9 lit. b ZWStB anders zu bestimmen als das damit identische «Verhältniskapital» gemäss Art. 57 Abs. 1 WStB. Weder der Wehrsteuerbeschluss noch ein allgemeiner Grundsatz schreibt vor, dass stets die dem Steuerpflichtigen günstigste Auslegung massgebend sei, und auch die bei

der Beratung des ZWStB gegebene Zusicherung loyaler Handhabung — die sich auf die Abschreibungspraxis bezog — kann nicht den Sinn haben, dass unbedingt die Lösung gesucht werden müsse, bei welcher der Steuerbetrag am kleinsten ausfällt. Dass der Sonderzuschlag der Kapitalgesellschaften nach Art. 9 lit. b ZWStB — im Gegensatz zu demjenigen der natürlichen Personen nach lit. a — den Betrag der ordentlichen Wehrsteuer übersteigen kann, war von Anfang an klar und mit seiner Berechnungsart — wie oben dargelegt wurde — offensichtlich beabsichtigt.

II. REGISTERSACHEN

REGISTRES

38. Urteil der II. Zivilabteilung vom 25. Oktober 1951 i. S. Bürki gegen Regierungsrat des Kantons Solothurn.

Verweigerung der Eheverkündung wegen Eheunfähigkeit (Art. 107 und 97 Abs. 1 ZGB). Voraussetzungen. Bedeutung des Urteils, durch das eine frühere Ehe eines Verlobten wegen Urteilsunfähigkeit (Art. 120 Ziff. 2 ZGB) als nichtig erklärt wurde, und der diesem Urteil zugrunde liegenden Gutachten.

Refus de publication de la promesse de mariage pour cause d'incapacité de contracter mariage (art. 107 et 97 al. 1 CC). Importance du jugement en vertu duquel un précédent mariage de l'un des fiancés a été déclaré nul pour cause d'incapacité de discernement (art. 120 ch. 2 CC) et importance des rapports d'expertise sur la base desquels ledit jugement a été rendu.

Rifiuto della pubblicazione a motivo d'incapacità di contrarre matrimonio (art. 107 e 97 cp. 1 CC). Presupposti. Importanza d'una sentenza con la quale un precedente matrimonio d'uno dei fidanzati è stato dichiarato nullo per mancanza di discernimento (art. 120, cifra 2, CC), e valore delle perizie sulle quali poggia detta sentenza.

Der am 9. November 1908 geborene Beschwerdeführer Willi Bürki war dreimal verheiratet. Die beiden ersten Ehen wurden geschieden, die dritte auf Klage der Ehefrau