

cutif n'avait ainsi aucun motif d'ordonner une enquête qui n'était pas demandée et pour laquelle toute base faisait défaut. On ne saurait dès lors lui reprocher de s'être borné à prendre, ainsi qu'il l'a fait, l'avis de la commission centrale d'impôt et de la Direction des Finances.

5. — Le dernier grief invoqué consiste à dire que la décision du Conseil Exécutif n'était pas motivée ou que du moins les motifs n'en ont pas été communiqués aux recourants.

L'art. 48 de la constitution bernoise, du 4 juin 1893, dit que « toute décision en matière de contestations administratives et tout arrêté des autorités administratives, concernant des particuliers ou des corporations, doivent être motivés. » On ne saurait voir dans cette disposition une simple prescription d'ordre, par la raison déjà que, si tel était le cas, elle n'eût évidemment pas été inscrite dans la constitution. Il faut y voir au contraire une garantie donnée aux citoyens et corporations contre l'arbitraire possible des autorités administratives. Elle crée ainsi une obligation constitutionnelle des autorités vis-à-vis des corporations et particuliers, obligation dont la violation peut donner ouverture à un recours de droit public au Tribunal fédéral de la part du particulier ou de la corporation intéressés.

Dans le cas actuel, la décision dont est recours est dûment motivée, mais ses motifs n'ont pas été communiqués aux recourants. C'est donc à ce dernier point de vue seulement que l'on peut se demander si l'art. 48 const. bern. a été violé. Le Conseil Exécutif fait valoir que les recourants ne lui ont jamais demandé la communication des motifs de sa décision, sinon il leur en aurait immédiatement donné connaissance. Il est difficile de considérer cette objection comme décisive. Il semble bien plutôt que la disposition constitutionnelle dont il s'agit donne aux citoyens le droit de connaître les motifs des décisions administratives les concernant, en même temps que le droit d'en recevoir communication sans demande préalable. Toutefois, même s'il en est ainsi, la circonstance que les recourants n'ont pas reçu communication des motifs de la décision attaquée ne saurait avoir pour conséquence de la

faire annuler conformément aux conclusions du recours. L'annulation ne pourrait avoir lieu que si les motifs eux-mêmes impliquaient la violation d'un droit constitutionnel des recourants. Leur non communication aurait seulement pu avoir pour effet de suspendre le délai accordé par la loi pour recourir au Tribunal fédéral (art. 178, 3° OJF).

Par ces motifs,

Le Tribunal fédéral  
prononce :

Le recours est écarté.

30. Urteil vom 31. Mai 1899 in Sachen  
Aktiengesellschaft Elektrizitätswerk Olten-Narburg  
gegen Solothurn.

*Willkür in Steuersachen?*

A. Durch Entscheid vom 22. Juli 1898 erklärte der Regierungsrat des Kantons Solothurn als oberste Rekursinstanz betreffend Anwendung des kantonalen Steuergesetzes vom 17. März 1895 die Aktiengesellschaft Elektrizitätswerk Olten-Narburg für verpflichtet, an den Fiskus des Kantons Solothurn als Staatssteuer für das Jahr 1898 das Betreffnis von einem Einkommen von 76,154 Fr. zu leisten. Dabei wurde dieses Einkommen, gestützt auf den Geschäftsbericht der Gesellschaft über den Betrieb vom 1. April 1897 bis 1. April 1898, folgendermaßen berechnet:

In der Bilanz erzielter Reingewinn . . . . .	Fr. 46,154 54
Statutengemäße und freiwillige Einlagen in den Erneuerungsfonds . . . . .	„ 25,000 —
Desgleichen in den Amortisationsfonds . . . . .	„ 5,000 —
	<hr/>
	Fr. 76,154 54

Der Entscheid wird damit begründet, daß nach § 23, letztes Alinea, der Vollziehungsverordnung vom 30. Mai 1896 zum

genannten Steuergesetz die Aktiengesellschaften als Vermögen „das Gesellschaftskapital, den Reserve- und ähnliche Fonds (z. B. Erneuerungsfonds)“ zu versteuern hätten. Danach sei der Erneuerungsfonds als wirkliches Vermögen aufzufassen und somit die jährlichen Zuwendungen an denselben nicht Geschäftskosten sondern eine Verwendung des Reinertrages zur Bildung von Vermögen. Dem entsprechend erkläre der § 17 der gleichen Verordnung es als unstatthaft, bei Feststellung des steuerpflichtigen Reingewinnes „Zuwendungen an die Reserve- und ähnliche Fonds“ unter den ordentlichen Betriebsauslagen in Rechnung zu bringen. Die Heranziehung der Zuwendungen an den Erneuerungsfonds und an den Amortisationsfonds zur Steuer stehe daher in Einklang mit der verfassungsmäßig und zwar vom Kantonsrat erlassenen Verordnung.

B. Gegen diesen Beschluß rekurrierte das Elektrizitätswerk Olten-Narburg an das Bundesgericht mit dem Begehren:

1. Es sei derselbe in Hinsicht auf ein angefochtenes Einkommenssteuer-Verfahren von 40,000 Fr. aufzuheben.

2. Eventuell: es sei derselbe in Hinsicht auf die Zuwendung von 15,000 Fr. an den Amortisationsfonds endgültig und in Hinsicht auf die Zuwendung von 25,000 Fr. an den Erneuerungsfonds einstweilen aufzuheben, bis nämlich durch das Gutachten von Sachverständigen festgestellt sein wird, ob die in den Statuten der Gesellschaft vorgesehenen und in dem beigelegten Abschreibungsplane verzeichneten Erneuerungen technisch gerechtfertigt seien oder nicht.

Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht: Der im Geschäftsberichte angegebene Reingewinn von 46,154 Fr. 54 Cts. sei später von der Generalversammlung in Folge Zuwendung von weitem 10,000 Fr. in den Amortisationsfonds auf 36,154 Fr. 54 Cts. herabgesetzt worden. Andere Abschreibungen, nämlich solche betreffend das Leitungsnetz Olten-Narburg, das Mobiliar und die Utensilien, hätten die Steuerbehörden nicht beanstandet. Bezüglich der beiden in Frage stehenden Fonds macht Rekurrentin sodann geltend:

a. Der Erneuerungsfonds diene nach den Statuten zur Bestreitung größerer Erneuerungen, welche im Verlaufe der Zeit

an Kanal-, Maschinen- und Leitungsanlagen notwendig werden sollten. Derselbe müsse durch successive Zuschüsse den Betrag von 200,000 Fr. erreichen und gegebenen Falls durch weitere Zuwendungen auf diesen Betrag ergänzt werden.

Es möge nun für vorliegenden Rekurs, aber ohne Präjudiz für später, dahingestellt bleiben, ob bei Aktiengesellschaften das Aktienkapital, unbekümmert, ob die Aktiva ihm entsprechen, und ohne Abzug der Schulden, schlechthin als Vermögen der Gesellschaft in die Steuerliste eingestellt werden könne (§ 23 cit.). Es erscheine alsdann aber selbstverständlich, daß die zur Deckung der Abnutzung des Werkes bestimmten Fonds nicht als Vermögen besteuert werden dürfen. So verhalte es sich auch beim Einkommen: die jährlichen, der Erhaltung des Gesellschaftskapitals dienenden und für eine spätere Aufzehrung bestimmten Zuwendungen in den Erneuerungsfonds seien kein Einkommen. § 5 des Gesetzes schreibe vor, daß als Einkommen angesehen werde „der geldwerte Ertrag des Vermögens, der Unternehmung und der Lohnarbeit nach Abrechnung der Geschäftskosten.“ Der Erneuerungsfonds bezwecke in casu den Abgang an den Liegenschaften und Maschinen auszugleichen, welcher infolge der besondern Natur eines Werkes, wie das vorliegende, sich äußerst rasch und umfanglich vollziehe. Es sei dies aus einer beigelegten Zusammenstellung im einzelnen ersichtlich. Die darin vorgesehenen Amortisationsquoten seien in technisch unanfechtbarer Weise berechnet und repräsentieren das unumgänglich notwendige, worüber im Bestreitungsfall Sachverständige sich aussprechen möchten. Der Regierungsrat stütze sich zur Abweisung des Rekurses lediglich auf den § 23 der Vollziehungsverordnung, welchem aber keineswegs Gesetzeskraft zukomme. Darin, daß auf das Wesen der Sache gar nicht eingegangen und das Gesetz selbst gar nicht auf den Fall angewendet worden sei, liege eine Rechtsverweigerung, und indem dadurch die Rekurrentin außerhalb der für alle Steuerpflichtigen maßgebenden Vorschriften gestellt worden sei, eine Verletzung der Rechtsgleichheit.

b. Der Amortisationsfonds diene statutengemäß zur Sicherstellung einer derartigen Amortisation, daß die Anlage unter Umständen entsprechend dem in der staatlichen Konzession gemachten

Vorbehalte nach Ablauf von 50 bzw. 99 Jahren von den Kantonen Solothurn und Aargau übernommen werden könne. Genannte Konzession bestimme nämlich, daß das ganze Wasserwerk nach 100 Jahren den beiden Kantonen unentgeltlich zufalle und daß nach Ablauf von 50 Jahren der Kanton Aargau die reelle Hälfte desselben gegen eine in der Konzession fixierte Entschädigung eigentümlich erwerben könne.

Auch hier lasse der angefochtene Entscheid jeden Hinweis auf das Gesetz, jede materielle Prüfung und Begründung der Rechtsfrage, vermissen. Der vorliegende Amortisationsfonds könne nicht unter Berufung auf § 23 der Verordnung als ein einem Reservefonds ähnlicher Fonds angesehen und dem Reservefonds etwa einer Bauunternehmung gleichgestellt werden. Entgegen den gewöhnlichen Verhältnissen bei andern industriellen Unternehmungen sei Rekurrentin ausnahmsweise und im Interesse einer rationellen Geschäftsführung genötigt, auf den Zeitpunkt des unentgeltlichen Überganges des Werkes an den Staat einen Gegenwert für das Aktienkapital und die Obligationsschulden zu beschaffen. Der Fiskus bringe es nun zu Stande, nach dem 50. Geschäftsjahre die Steuer von anderthalb Unternehmungen und vor dem 100. Geschäftsjahre die Steuer von zwei Unternehmungen zu beziehen: erstens vom Aktienkapital, das am folgenden Morgen verschwunden sein werde und zweitens von dem in Rücksicht hierauf jahrzehntelang geäußerten Erfasskapital. Auch darin liege eine Rechtsverweigerung und Verletzung der Rechtsgleichheit.

C. In seiner Antwort trägt der Regierungsrat des Kantons Solothurn mit nachfolgender Begründung auf Abweisung des Rekurses an.

Das Gesetz gebe in § 7 eine Definition des steuerpflichtigen Vermögens und in § 5 eine solche des steuerpflichtigen Einkommens. Die vom Kantonsrate in verfassungsmäßiger Weise erlassene Vollziehungsverordnung enthalte in ihren §§ 23 und 17 nur eine nähere Ausführung und Spezialisierung dessen, was in jenen Definitionen schon enthalten sei. Das ergebe sich auch aus der Beratung der Verordnung vom 30. Mai 1896, anlässlich welcher der Vorsteher des Finanzdepartementes, ohne Widerspruch zu finden, wörtlich erklärt habe: „Wenn Zuweisungen an einen Spezialfonds erfolgen, z. B. an einen Baufonds, einen Er-

neuerungsfonds etc., so gilt dies nicht als Betriebsauslage, sondern als Gewinn.“ Auch materiell sei der Entscheid gerechtfertigt: Der durch Einlagen aus dem Reingewinn gebildete Erneuerungsfonds sei Vermögen, so lange er bestehe; sein Zweck, in einem bestimmten Momente für die Erneuerung der Anlage verwendet zu werden, entziehe ihm diese Eigenschaft eines Vermögens nicht, die ihm Rekurrentin übrigens selbst beilege, indem sie in den Statuten seine eventuelle Verteilung unter die Aktionäre vorsehe. Die Bildung eines Erneuerungsfonds sei freilich vom betriebstechnischen und finanziellen Standpunkte der Gesellschaft aus geboten und ihr statutarisch vorgeschrieben; dies sei aber nicht bestimmend für die einzig nach dem Gesetze und der zugehörigen Verordnung sich regelnde Steuerberechnung. Die Parafizierung der Entwertung des Etablissements habe durch die vom Obligationenrechte vorgesehenen Abschreibungen zu geschehen. Aus den gleichen Gründen sei auch der Amortisationsfonds als Vermögen zu betrachten. Die Zuwendungen an die beiden Fonds seien dem Reingewinn entnommen und keine Geschäftskosten; denn aus letztern lasse sich kein Kapital bilden. Die kantonale und kommunale Steuerpraxis betrachte durchgehend die Einlagen in derartige Fonds als steuerpflichtig. Zwei einzige hiegegen erhobene Rekurse seien vom Regierungsrat abgewiesen worden. Rekurrentin werde nicht außerhalb des Gesetzes gestellt, sondern verlange für sich eine Ausnahmestellung. Die Behandlung von Aktiengesellschaften sei gegenüber den Privaten nur formell, die Ermittlung der Steuer anlangend, eine andere; materiell werde auch hier das reine Vermögen und das reine Einkommen zur Steuer herangezogen. Der Amortisationsfonds müsse ein sehr reelles Vermögen sein, um dereinst seinen Zweck, mindestens den Gegenwert des Aktienkapitals zu bieten, erfüllen zu können. Andererseits sei es gleichgültig, daß und aus welchem Grunde die jetzige Eigentümerin der Anlage den Besitz derselben dereinst verliere und daß der oder die spätern Besizer ganz oder teilweise steuerfrei wären. Jede Idee einer Doppelbesteuerung sei bei diesem Verhältnisse ausgeschlossen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

Der angefochtene Entscheid des Regierungsrates des Kantons Solothurn lautet dahin, daß die von der rekurrierenden Aktien-

gesellschaft an ihre Reserve- und Amortisationsfonds gemachten Zuwendungen nach solothurnischem Steuerrechte der Einkommenssteuer unterworfen seien. Für das Bundesgericht kann es sich nicht um eine Nachprüfung dieses Erkenntnisses auf seine materielle Richtigkeit handeln, da das Steuerrecht Sache der Kantone ist und ein Fall interkantonaler Doppelbesteuerung nicht vorliegt.

Der Rekurs stützt sich denn auch nur darauf, daß durch den Entscheid des Regierungsrates eine Rechtsverweigerung und eine Verletzung der Rechtsgleichheit stattgefunden habe. Zur Begründung wird in erster Linie ausgeführt, der Regierungsrat habe nur auf die Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz und nicht auf die abweichenden Bestimmungen des letztern selbst abgestellt. Dieser Standpunkt genügt jedoch nicht, um den gemachten Vorwurf zu rechtfertigen. Wenn der Regierungsrat die Vollziehungsverordnung zur bindenden Richtschnur nimmt und in Fragen, die er darin in bestimmter Weise als entschieden erachtet, wesentlich nur auf dieselbe abstellt, so liegt darin keine Willkür. Denn die Vollziehungsverordnung ist vom Kantonsrat in Ausführung des § 44 des Steuergesetzes erlassen worden. Wollte die Rekurrentin ihre Behauptung, daß Gesetz und Vollziehungsverordnung nicht übereinstimmen, wirklich durch staatsrechtlichen Rekurs an das Bundesgericht geltend machen, so hätte sie den Rekurs nicht nur wegen Rechtsverweigerung gegen den regierungsrätlichen Entscheid richten, sondern sich über Verletzung der verfassungsmäßigen Vorschriften über die Gewaltentrennung beschweren sollen, was nicht geschehen ist.

Nachdem die Rekurrentin diesen Standpunkt nicht eingenommen hat, bleibt für das Bundesgericht einzig noch zu prüfen, ob in dem Entscheide des Regierungsrates eine willkürliche Auslegung und Anwendung der Vollziehungsverordnung liege. Dies muß ohne weiteres verneint werden. Die Vollziehungsverordnung geht in den §§ 13 und 17 zweifellos von der Ansicht aus, daß nur vollzogene Abschreibungen und nicht auch Einlagen in einen Reserve- oder Erneuerungsfonds zum Zwecke der Ersetzung von erst später in den Auslagen der Betriebsrechnung erscheinenden Entwertungen von Anlagen vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können. Nun ist dieser Abzug der vollzogenen

Abschreibungen im Betrage von 14,991 Fr. bei der Steuer-einschätzung erfolgt und damit der Vollziehungsverordnung Rechnung getragen worden. Ob das der Vollziehungsverordnung zu Grunde liegende System dem Wesen der Sache entspreche und gerecht sei, hat das Bundesgericht nicht zu untersuchen. Es mag aber bemerkt werden, daß auch nach diesem steuerrechtlichen System die Beträge, welche zum Ersatze abgehender Objekte aus den Erneuerungsfonds entnommen und in die Betriebsausgaben eingestellt werden, im Jahre der effektiven Verwendung vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können, und daß eine einfache Gleichstellung der Einlagen in den Erneuerungsfonds mit der thatsächlichen Entwertung der Anlagen angesichts des Umstandes, daß diese Einlagen zumeist mehr nach dem Stande der verfügbaren Gelder als nach erakten Grundätzen über den Wertabgang bemessen werden, nicht als praktisch erscheint. Und soweit der Amortisationsfonds in Betracht kommt, wird vom Regierungsrat von Solothurn nicht ohne Grund darauf hingewiesen, daß die konzessionierte Anlage der Gesellschaft erst nach 50 bzw. 99 Jahren entzogen wird und daß sie dieselbe bis dahin neben dem jeweiligen Amortisationsfonds in ihrem Vermögen hat.

Die Behauptung der Rekurrentin, die Steuerberechtigung sei im Gegensatz zu andern Aktiengesellschaften ihr gegenüber ausnahmsweise wie angegeben erfolgt, was eine Verletzung der Rechtsgleichheit involviere, ist von ihr in keiner Weise erstellt worden. Vielmehr ergibt sich das Gegenteil aus den bezüglichen Erklärungen des Regierungsrates, wonach in den zwei einzigen von ihm entschiedenen Fällen diese Art Einlagen in die Reservefonds zweier Bankinstitute als einkommensteuerpflichtig erachtet wurden.

Demnach hat das Bundesgericht  
erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.