2. Entscheid vom 27. Januar 1904 in Sachen
„Helvetia“ gegen Regierungsrat Bern.

Besteuerung von Aktiengesellschaften im Kanton Bern. *Bernisches Gesetz betr. die Einkommensteuer von 1865, Art. 4; Vollziehungsverordnung dazu vom 22. März 1878, Art. 1, und von 1866, § 3 Abs. 1. Abschreibungen auf Liegenschaftenkonto und auf Gründungskostenkonto. Bedeutung der Vorschriften des Art. 656 OR über die Bilanzaufstellung für die Steuerbehörden. — Stellung des Bundesgerichts als Staatsgerichtshof.*

Das Bundesgericht hat,

da sich ergeben:

A. Mit Rekursentscheid vom 8. Juli 1903 setzte der Regierungsrat des Kantons Bern das steuerpflichtige Einkommen der Rekurrentin pro 1902 auf rund 19,900 Fr. fest, indem er folgende Rechnung machte:

„Die Gewinn- und Verlustrechnung vom 1. September 1901 bis 30. Juni 1902 weist in Übereinstimmung mit dem gedruckten Geschäftsbericht einen Reingewinn auf von . . . Fr. 36,793

„Hieron sind nach dem Gesetz abzugsberechtigt die steuerfreien . . . Fr. 600

„4 % des in Vozwil versteuerten reinen

„Grundsteuerkapitals (soweit die unmittel-

„bar Geschäftszwecken dienenden Liegen-

„schaften betreffend) 58,390 Fr. . . . „ 2335 „ 2,935

„Bleiben Fr. 33,858

„Aus Billigkeitsgründen werden noch folgende Abzüge gestattet:

„a) Die Abschreibung auf Maschinen von 104,048 Fr.

„circa 8,5 % . . . Fr. 8896

„b) die Abschreibung auf Mobilien und

„Werkzeug von 58,207 Fr. ca. 8,5 % „ 5014 „ 13,910

„Bleibt steuerpflichtiges Einkommen Fr. 19,948

„oder rund 19,900 Fr.“

B. Diesen Entscheid hat die Rekurrentin rechtzeitig durch staats-

rechtliche Beschwerde beim Bundesgerichte nach folgenden zwei Richtungen angefochten:

1. Daß auf Liegenschaftenkonto nur eine Abschreibung von 2335 Fr., statt von 11,712 Fr. 35 Cts. (3 %) gemäß der Bilanz der Rekurrentin zugelassen worden ist;

2. daß eine Abschreibung von 10,853 Fr. 55 Cts. (20 %) auf dem 65,853 Fr. 55 Cts. betragenden Gründungskostenkonto nicht zugelassen worden ist.

Die Rekurrentin beruft sich auf Art. 1 des regierungsrätlichen Beschlusses vom 22. März 1878 betreffend Abänderung einiger Bestimmungen der Vollziehungsverordnung zum Einkommensteuergesetz von 1865, wonach Aktiengesellschaften die Einkommensteuer I. Klasse von dem zur Verteilung kommenden und dem in den Reservefonds fließenden Reinertrage, soweit derselbe nicht bereits der Vermögenssteuer unterliegt, zu bezahlen haben; ferner auf den wesentlich gleichlautenden § 3 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung von 1866 zum Einkommensteuergesetz, sowie auf Art. 4 des Einkommensteuergesetzes von 1865. Nach dem letztern ist bei industriellen Unternehmungen unter dem steuerpflichtigen Einkommen das Reineinkommen zu verstehen, das nach Abzug der Gewinnungskosten vom rohen Einkommen verbleibt, wobei außerdem einzig ein Abzug von 4 % des eigentümlichen, unbeweglichen Betriebskapitals nach der Grundsteuerschätzung berechnet, soweit dieses Betriebskapital nach Maßgabe des Vermögenssteuergesetzes versteuert wird, zu machen ist. Es wird ausgeführt, die Bilanz pro 1902 sei gemäß Art. 656 OR erstellt worden, der insbesondere vorschreibe, daß Gründungskosten in der Jahresrechnung vollständig in Ausgabe zu bringen und Grundstücke und Gebäude unter Abzug angemessener Abschreibungen anzusetzen seien. Demgemäß habe die Rekurrentin die beiden streitigen Abschreibungen auf Immobilien- und Gründungskonto vornehmen müssen, und sie habe infolgedessen Reingewinn weder an die Aktionäre verteilt, noch in den Reservefonds gelegt. Der angefochtene Entscheid stehe daher in direktem Widerspruch mit Art. 1 des Beschlusses von 1878 und § 3 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung von 1866. Er verletze aber auch Art. 4 des Einkommensteuergesetzes, da ja die Abschreibung der Rekurrentin auf Immobilienkonto nur 3 %

des Schätzungswertes betrage, und da zu den Gewinnungskosten im Sinne des Gesetzes zweifellos auch die Gründungskosten zu rechnen seien. Gestützt hierauf wird beantragt, es sei der angefochtene Entscheid des Regierungsrates wegen Rechtsverweigerung (Art. 4 BV) aufzuheben.

C. Der Regierungsrat des Kantons Bern hat auf Abweisung des Rekurses angetragen. Die Begründung ist, soweit notwendig, aus den nachfolgenden Erwägungen ersichtlich; —

in Erwägung:

1. Der Regierungsrat weist in seiner Vernehmlassung mit Recht darauf hin, daß durch die Vollziehungsverordnung vom Jahre 1866 und den regierungsrätlichen Beschluß vom Jahre 1878, auf welche Erlasse sich die Rekurrentin namentlich beruft, nichts den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes selbst Widersprechendes statuiert werden konnte und wollte und daß daher der Sinn des Gesetzes in erster Linie auch für die Auslegung der Vollziehungsverordnungen maßgebend ist. Dieser Auffassung über das Verhältnis der betreffenden Verordnungen zum Gesetz hat auch das Bundesgericht im Fall der Wengernalpbahngesellschaft (Urteil vom 16. Oktober 1903) beigeprägt, wo in einem dem gegenwärtigen durchaus ähnlichen Fall ausgeführt wurde, daß es lediglich auf die Übereinstimmung des angefochtenen Entscheides mit den Grundsätzen des Einkommensteuergesetzes ankomme. Es kann sich daher auch vorliegend nur fragen, wie sich die regierungsrätliche Maßnahme, d. h. Reduktion des Abzugs für die Abschreibung auf Immobilienkonto und die Streichung desjenigen für die Abschreibung auf Gründungskonto bei Festsetzung des steuerpflichtigen Einkommens, mit den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verträgt, wobei daran zu erinnern ist, daß das Bundesgericht nur einschreiten könnte, wenn unter nichtigen, bloß vorgehobenen Gründen klares Recht vom Regierungsrate bei Seite geschoben worden wäre.

2. Eine Rechtsverweigerung im angegebenen Sinn kann vorerst darin nicht erblickt werden, daß der Regierungsrat die Vorschriften des Art. 656 OR über die Aufstellung der Bilanz bei den Aktiengesellschaften als für die Auslegung des kantonalen Steuerrechts nicht maßgebend erachtet hat; denn diese Vorschriften sind, wie das Bundesgericht schon im Fall der Portlandzement-

fabrik Laufen (Urteil vom 1. November 1899) ausgesprochen hat, ausschließlich handelsrechtlicher Natur, indem sie im Interesse der Gesellschaftsmitglieder und der mit der Gesellschaft verkehrenden Drittpersonen aufgestellt sind. Ein Einfluß auf das öffentliche und speziell das Steuerrecht kommt ihnen nicht ohne weiteres zu, und sie können bei der Anwendung und Fortbildung des kantonalen Steuerrechts jedenfalls ohne Verletzung des Art. 4 BV unberücksichtigt bleiben.

3. Was nun speziell den ersten Beschwerdepunkt — die Zulassung einer Abschreibung auf Immobilienkonto von nur 2335 Fr. statt von 11,712 Fr. 35 Cts. — anlangt, so beruht die angefochtene Maßnahme, wie der Regierungsrat berichtet, auf der in konstanter Praxis befolgten Auslegung des § 4 des Einkommensteuergesetzes, wonach unter dem „unbeweglichen Betriebskapital“, in Bezug auf welches bei Festsetzung des steuerpflichtigen Einkommens ein Abzug von 4 % der Grundsteuerschätzung zu machen ist, nur diejenigen Liegenschaften verstanden sind, welche wirkliches Betriebsvermögen darstellen, d. h. dem Betriebe selbst dienen, und wonach die Einschränkung „soweit dasselbe (das Betriebskapital) nach Mitgabe des Gesetzes über die Vermögenssteuer versteuert wird“, besagt, daß der Abzug nur von demjenigen Betrag der Grundsteuerschätzung zu machen ist, der nicht durch den Betrag des hypothekarischen Schuldenabzuges absorbiert wird. Diese Auslegung des Gesetzes mußte bei der Rekurrentin, die nach Abzug der Hypothekarschulden für 68,390 Fr. Immobilien versteuert, wobei jedoch ein auf 40,000 Fr. geschätztes Gebäude zu einem Viertel als Wohnhaus und nicht Betriebszwecken dient, zu dem vom Regierungsrat bewilligten Abzug führen. Das Bundesgericht hat nicht zu prüfen, ob diese Auslegung des Gesetzes durchaus zutreffend ist. Es kann jedenfalls nicht gesagt werden, daß sie gegen den klaren Sinn des Gesetzes verstöße und nicht in guten Treuen vertreten werden kann. Sie ist daher auch vom bundesrechtlichen Standpunkt der Rechtsverweigerung aus zweifellos nicht anfechtbar.

4. Die Verweigerung des Abzugs für die Abschreibung von 20 % auf Gründungskostenkonto, welche Maßnahme des Regierungsrates den zweiten Beschwerdepunkt bildet, wird damit begründet, daß diese Abschreibung keiner von der Rekurrentin im

Steuerjahr effektiv gemachten Ausgabe entsprechen, daß sie namentlich nicht zur Erzielung des im Betriebsjahre gemachten, als Einkommen zu versteuernden Gewinns notwendig gewesen sei und daher nicht zu den vom Roheinkommen abzuziehenden Gewinnungskosten gehöre, sondern eine eigentliche Vermögensvermehrung aus dem Betriebsergebnis darstelle. Das Bundesgericht hat bereits im oben zitierten Fall der Wengernalpbahngesellschaft, wo ebenfalls die Berücksichtigung einer Amortisation auf Gründungskostenkonto bei der Festsetzung des steuerpflichtigen Einkommens in Frage stand, ausgeführt, daß diese Auffassung des Regierungsrates, wonach eine solche Abschreibung von Gründungskosten die Vermögensrechnung angeht und als Schuldentilgung, die nicht den als Einkommen zu versteuernden Erwerb ermöglichen, sondern das wirkliche Vermögen vermehren soll, betrachtet werden muß, wenn auch nicht zweifellos, so doch vom Standpunkte des positiven bernischen Steuerrechts aus vertretbar ist und daher jedenfalls nicht als Rechtsverweigerung gerügt werden kann. Es ist vorliegend kein Anlaß zu einem abweichenden Entschiede gegeben, weshalb der Refers auch in Bezug auf den zweiten Beschwerdepunkt abzuweisen ist; —

erkannt:

Der Refers wird abgewiesen.

3. Arrêt du 9 mars 1904, dans la cause Masson contre Conseil d'Etat de Vaud.

Infraction disciplinaire en matière scolaire (absence au cours complémentaire de recrutement). — Recours du père du fils mineur. — **Compétence du Conseil d'Etat.** Loi vaud. du 9 mai 1889 sur l'instruction publique primaire; décret du 29 nov. 1901. Loi (vaud.) du 17 nov. 1902 sur la répression des contraventions par voie administrative. Art. 4, 58 CF.

Par lettre du 18 septembre 1903, le Préfet du district de Vevey a communiqué au recourant Louis Masson, propriétaire à Plan-Chailly (commune du Châtelard, Montreux) une décision du Département militaire du canton de Vaud, infli-

geant à Jean Masson fils une peine de 4 jours d'arrêts à subir dans les prisons du district de Vevey, pour absence au cours complémentaire de recrutement.

Par écriture du 22 septembre, L. Masson père a recouru contre cette décision au Conseil d'Etat, en faisant valoir en substance ce qui suit :

La peine prononcée ne saurait frapper le fils Masson personnellement, attendu qu'il n'a encouru aucune responsabilité dans la contravention relevée contre lui; s'il a manqué le cours complémentaire de recrutement, c'est ensuite de l'ordre formel de son père, dès lors seul responsable. En frappant le fils Masson dans ces conditions, le Département militaire a méconnu le principe de la personnalité des peines, respecté par la loi du 9 mai 1889 sur l'instruction publique, dont l'art. 116 ne permet d'infliger les arrêts en pareil cas que lorsque l'absence est le fait de l'élève lui-même, les parents fautifs ne pouvant être frappés que d'une amende (art. 92-94 *ibid.*). En outre l'art. 116 précité met cette répression dans la compétence du Chef de section; le Département militaire n'a donc pas qualité pour prononcer cette peine, qui n'est en outre prévue par aucune loi. La loi du 9 mai 1889 ne prévoit nulle part une peine supérieure à 3 jours d'arrêt; or nul ne peut être puni qu'en vertu d'une disposition formelle de la loi indiquant, outre le fait punissable, la nature et la portée exacte de la peine.

Par office du 8 décembre 1903, la Préfecture du district de Vevey avise L. Masson que le Conseil d'Etat a écarté son recours, par des motifs qui peuvent être résumés de la manière suivante :

Peu importe, quant au fond de la question, que le jeune Masson n'ait fait, dans l'occurrence, qu'obéir aux ordres paternels; les jeunes gens astreints aux cours complémentaires sont soumis à la discipline militaire; le jeune Masson devait dès lors se conformer personnellement à l'ordre général qui avait été donné, et qu'il a enfreint; il doit subir la peine qu'il a encourue pour ses fautes personnelles. D'autre part, la loi place les cours complémentaires sous la surveillance