

33. Urteil vom 24. September 1936

i. S. Baugesellschaft Brückfeld A.-G.

gegen Bern, Rekurskommission für die Krisenabgabe.

Krisenabgabe.

1. Als geschäftsmässig begründet werden die Abschreibungen anerkannt, die der Wertverminderung des Bilanzaktivums im Bemessungszeitraum entsprechen.
2. Eine Wertverminderung wird angenommen, wenn sie nachgewiesen ist oder wenn auf Grund geschäftlicher Erfahrung mit einer Entwertung gerechnet werden muss.
3. Wertverminderungen, die nicht verbucht (abgeschrieben) worden sind, werden bei der Festsetzung des Reingewinns nicht berücksichtigt.

A. — Die Baugesellschaft Brückfeld A.-G. in Bern wurde im Jahre 1929 gegründet mit einem Aktienkapital von 50,000 Fr., wovon 25,000 Fr. bar einbezahlt. Es war vorgesehen, dass sich die Bauhandwerker für 25 % ihrer Guthaben am Aktienkapital zu beteiligen hätten. Die Quote wurde nachträglich auf 27,555 % erhöht. Auf Ende 1933 betragen diese Guthaben 813,000 Fr. Sie stiegen (nach Angaben der Rekurrentin) noch bis Ende August 1934 auf 831,000 Fr. an und wurden, um 50 % gekürzt, in Beteiligungen am Aktienkapital umgewandelt. Dieses beträgt infolgedessen heute 418,000 Fr. Die Gesellschaft hat in den Jahren 1929-1933 12 Wohnhäuser an der Brückfeld- und an der Neufeldstrasse gebaut mit 105 Zwei- und Dreizimmerwohnungen.

Sie hatte im Jahre 1932 einen Aktivsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung von 57,519 Fr. ausgewiesen, inbegriffen 19,000 Fr. Rückbuchung von Abschreibungen auf 4 Häusern. Der Gewinnsaldo wurde auf neue Rechnung vorgetragen.

Die Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 1933 weist keinen Saldo auf. Abgeschrieben wurden :

1) ein Waschküchenanbau (der 1933 abgerissen worden war)	Fr. 8,221.45
2) auf 3 Häusern Brückfeldstr. 38, 40 und 42	» 86,294.95
Im ganzen	<u>Fr. 94,516.40</u>

B. — Die kantonale Rekurskommission hat den für die I. Periode der eidgenössischen Krisenabgabe massgebenden Reingewinn auf 28,755 Fr. 95 Cts. festgesetzt. Sie behandelt die Abschreibung auf den Häusern Brückfeldstrasse 38, 40 und 42 als einen Bestandteil des steuerrechtlichen Reingewinns (Art. 48, Ziff. 3 KrisAB) und zieht davon, gemäss Art. 48, Ziff. 1, den Saldo vortrag des Vorjahres ab. Sie stützt sich auf eine Erklärung des Vertreters der Rekurrentin anlässlich einer Einvernahme, wonach die Gebäude von Anfang an zu hoch bewertet gewesen seien. Die Abschreibung derartiger Überwertungen müsse, um sich steuerrechtlich auswirken zu können, in dem Zeitpunkt vorgenommen werden, in welchem sie festgestellt werden; sie dürfe nicht einem beliebigen Jahre nach Wahl des Steuerpflichtigen belastet werden. Es sei nicht nachgewiesen, dass die Voraussetzung für die Abschreibungen gerade im Jahre 1933 eingetreten sei. Der Mietzinsabbau, auf den sich die Rekurrentin berufen hatte, sei Ende 1933 beschlossen worden, also erst 1934 in Kraft getreten. Im Jahre 1932 habe die Gesellschaft eine Abschreibung von 19,000 Fr. sogar storniert. Unter diesen Umständen und mangels anderer Begründung seitens der Steuerpflichtigen, könne die Abschreibung von 94,000 Fr. im Jahre 1933 nur aus steuerlichen Gründen vorgenommen worden sein. Es sei auch nicht dargetan, dass gerade die drei Häuser, auf denen abgeschrieben wurde, eine Entwertung erfahren hätten.

C. — Die Rekurrentin beschwert sich über diesen Entscheid und beantragt, die von der kantonalen Rekurskommission vorgenommene Einschätzung aufzuheben, unter Kostenfolge. Zur Begründung wird, grossenteils in

wörtlicher Wiederholung des Rekurses an die kantonale Instanz, vorgebracht: Die Liegenschaften in einem Grundsteuerschätzungswert von 2,900,000 Fr. seien Ende 1933 mit 3.600.000 Fr., also rund 700.000 Fr. zu hoch, bilanziert gewesen. Der Buchwert wäre noch höher, wenn auf den Guthaben der Bauhandwerker (und Aktionäre) Zinsen gutgeschrieben worden wären; dabei hätte sich das ausgewiesene Jahresergebnis in einen Verlust umgewandelt. Die Abschreibungen seien auf die drei Liegenschaften verlegt worden, welche am höchsten zu Buch standen in der Meinung, dass der Ausgleich bei den übrigen Liegenschaften später anlässlich der Abschreibung der Kreditorenguthaben getroffen werde. Er sei 1934 vorgenommen worden nach Massgabe des Mietzinsertages bei Annahme voller Vermietung aller Wohnungen. Der Buchwert, der dabei erreicht wurde, sei, bei einer Rendite von nur 5,9 % brutto, immer noch höher als der Verkehrswert. Zudem stehe stets eine gewisse Anzahl Wohnungen leer. Die Gesellschaft habe Mühe, ihren Verpflichtungen nachzukommen. Das Aktienkapital der Bauhandwerker werde noch auf Jahre hinaus ertragslos bleiben. Bei dieser Sachlage sei es nicht richtig, der Gesellschaft eine Krisenabgabe aufzuerlegen für einen Gewinn, der nie realisiert worden sei.

Gegenüber der Begründung des Rekursentscheides wird beigelegt: Der Mietzinsabbau sei auf den 1. November 1933 in Kraft getreten und habe sich schon auf diesen Zeitpunkt im Verkehrswert ausgewirkt. Dem Abbau von 9000 Fr. (je 100 Fr. auf 90 Dreizimmerwohnungen; der Mietzins der Zweizimmerwohnungen wurde nicht geändert) entspreche bei einer Kapitalisierung zu 6 ½ % eine Entwertung der Liegenschaften von 138,000 Fr. Im November 1934 sei eine weitere Herabsetzung von 100 Fr. auf den Dreizimmerwohnungen zugestanden worden.

D. — Die kantonale Rekurskommission beantragt Abweisung des Rekurses. Sie verweist auf die Begründung ihres Entscheides und fügt bei: Sie habe die Abschrei-

bungen auf den Liegenschaften abgelehnt, weil die Abschreibungspraxis der Rekurrentin nicht ernsthaft sei, wofür auf die unaufgeklärte Stornierung der Abschreibung im Jahre 1932 hingewiesen wird. Die Rekurskommission anerkenne, abweichend von PERRET, Krisenabgaberecht, Note 4 b zu Art. 48, Abschreibungen auf Liegenschaften, sofern sie buchmässig richtig ausgewiesen sind. Hier habe es sich aber vor allem um die Ausmerzung fiktiver Bilanzwerte gehandelt.

Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin habe nicht nachgewiesen, dass die Liegenschaften Brückfeldstrasse 38, 40 und 42 in der Berechnungsperiode eine Entwertung erlitten hätten, welche die Abschreibungen rechtfertige. Man habe es vielmehr mit einer Ausmerzung fiktiver Bilanzwerte zu tun, wie sie bei Konsortialbauten regelmässig vorkämen. Der Unterschied zwischen dem Bilanzwert und dem wahren Werte der Liegenschaften habe schon 1932 bestanden. Die Abschreibung betreffe deshalb steuerrechtlich das Jahr 1933 nicht.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Als geschäftsmässig begründet werden bei der Berechnung des für die Kriegssteuer und die Krisenabgabe der Aktiengesellschaften massgebenden Reingewinns diejenigen Abschreibungen anerkannt, die der Wertverminderung des Abschreibungsobjektes während der Berechnungsperiode entsprechen. Sie decken sich weder mit der handelsrechtlich zulässigen Abschreibung, die nach völlig andern Gesichtspunkten bestimmt wird, noch mit kaufmännischer Übung, die die Abschreibung nicht auf die Wertverluste der Berechnungsperiode beschränkt, sondern überhaupt die Ausmerzung nicht vorhandener Werte ohne Begrenzung in zeitlicher Beziehung erstrebt (Urteil vom 24. September 1936 i. S. Bernische Kraftwerke A.-G., BGE 62 I S. 148 ff.). Art. 48, Abs. 1, Ziff. 3 KrisAB, der seinem Wortlaut nach auf die kaufmännische Übung zu

verweisen scheint, ist in diesem Sinne einschränkend zu interpretieren, dies im Hinblick auf die Anordnung in Art. 48, Abs. 3, wo der Abzug auf die Verluste begrenzt wird, die in der Berechnungsperiode eingetreten sind. Was für Verluste im allgemeinen vorgeschrieben ist, muss auch für die Verluste gelten, die durch Abschreibung aus der Rechnung entfernt werden. Der sachliche Grund der Anordnung liegt darin, dass für die Steuerberechnung das Ergebnis eines bestimmt umgrenzten Zeitraumes massgebend sein soll, weshalb Gewinne und Verluste, die nicht in diesen Zeitraum fallen, auch nicht berücksichtigt werden dürfen (vgl. hierzu die Behandlung des Saldovertages nach Art. 48, Abs. 1, Ziff. 1). Die nämliche Regelung enthält auch der Bundesbeschluss über die II. a/o Kriegsteuer (Art. 66, Abs. 1, Ziff. 1 und 3, und Abs. 4).

Bei Aktiven, die einen Markt- oder Kurswert haben und die zu diesen Werten bilanziert werden, ist die Tatsache der Wertverminderung und deren Höhe ohne weiteres nachweisbar durch Vergleichung des Wertes am Beginn und am Ende der Rechnungsperiode.

Im übrigen lässt sich die Tatsache einer Wertverminderung auf einen verhältnismässig kurzen Zeitraum, wie denjenigen eines Jahres, in der Regel überhaupt nicht nachweisen. Das schliesst nicht aus, dass sich die Anerkennung der geschäftsmässigen Begründetheit von Abschreibungen bei der Festsetzung des Reingewinns rechtfertigt. Nämlich dann, wenn auf Grund geschäftlicher Erfahrung anzunehmen ist, dass Wertverminderungen stattfinden, die, wenn auch nicht schon im Zeitraum eines Jahres, so doch nach Ablauf längerer Zeit in Erscheinung treten werden. Die Schwierigkeit, den Wertverlust für ein einzelnes Jahr zahlenmässig festzustellen (in Verbindung mit Gründen geschäftlicher Konvenienz) führt dazu, in solchen Fällen die jährliche Abschreibung auf Grund der Unterstellung (Fiktion) zu bemessen, dass sich die normale Entwertung, die geschäftlicher Erfahrung entspricht, auf die Gebrauchsdauer der Bilanzobjekte oder wenigstens auf einen längeren

Zeitraum gleichmässig verteile; demgemäss werden hier feste Abschreibungssätze jährlich angewandt; sie werden auch in die Reingewinnberechnung für Steuerzwecke übernommen (vgl. PERRET: Handbuch S. 71, Note c). Abschreibungen sind also nicht nur dann anzuerkennen, wenn bei einem Bilanzgegenstand eine Wertverminderung während des Berechnungszeitraums nachgewiesen werden kann, sondern überhaupt, wenn nach geschäftlicher Erfahrung mit einer Entwertung zu rechnen ist. Dabei sind die Gesichtspunkte, die Wertverminderungen bedingen, sowie die Verumstände, die Werterhaltung oder Wertzuwachs bewirken können, gegeneinander abzuwägen. Soweit es sich dabei um Schätzungsfragen handelt, hat das Bundesgericht nur zu prüfen, ob die dem Steuerpflichtigen auferlegte Steuerleistung offensichtlich unrichtig berechnet worden ist (Art. 10, Abs. 2 VDG).

2. — Die Abschreibung von rund 86,000 Fr. auf drei Liegenschaften der Rekurrentin ist, wie die kantonale Rekurskommission zutreffend festgestellt hat und wie sich auch aus den Darlegungen der Rekurrentin ergibt, vorgenommen worden, um Aktivposten auf ihren wirklichen Wert zurückzuführen, die jedenfalls zum Teil fiktiv waren. Als teilweise fiktiv darf die Bewertung der Liegenschaften gelten, weil sie sich nicht gründet auf tatsächliche Aufwendungen, sondern zum Teil auf Werklohnforderungen zurückgeht, für die die Umwandlungen in Aktienbeteiligungen vorgesehen, Zahlung somit von vornherein ausgeschlossen worden war. Abschreibungen auf Buchposten ohne Vermögenswert (fiktiven Werten) mögen bilanztechnisch dringend geboten sein, sie betreffen aber nicht Wertverminderungen, den Wegfall ursprünglich vorhandener Werte, sondern Buchungen, denen von Anfang an kein wirklicher Wert entsprach. Sie fallen ausser Betracht, wo die Ergebnisse geschäftlicher Betätigung festzustellen sind, besonders bei der Berechnung des massgebenden Reingewinns einer bestimmten Betriebsperiode. Sie dürfen auch nicht im Rahmen einer ordentlichen, auf Erfahrungs-

sätzen beruhenden Abschreibung in Betracht gezogen werden.

Das schliesst aber nicht aus, dass im vorliegenden Falle diejenige Abschreibung als geschäftsmässig begründet im Sinne des KrisAB anerkannt wird, die bei sorgfältiger Verwaltung für die drei Liegenschaften deshalb jährlich in Rechnung gestellt werden müsste, weil nach geschäftlicher Erfahrung mit einer Verminderung des wirklichen Wertes des Bilanzobjektes (nicht eines zum Teil fiktiven Buchungsbetrages) gerechnet werden muss.

Miethäuser erleiden unter Umständen Wertvermindierungen wegen der Abnutzung, der sie unterworfen sind, soweit diese nicht durch regelmässige Reparaturen und Erneuerungen behoben werden kann, und, bis zu einem gewissen Grade, auch wegen des Alters, d. h. dem Zurückbleiben hinter den steigenden Ansprüchen der Mieter. Dies besonders in einer Zeit reger Bautätigkeit und scharfen Wettbewerbes der Unternehmer, die Wohngelegenheiten bereitstellen. Sichtbar werden diese Verhältnisse beim Wechsel und damit verbundenen sozialen Sinken der Mieterschichten und den daherigen Mietzinsermässigungen. Es ist eine Erfahrungstatsache, die bei der Gewinnberechnung für Steuerzwecke berücksichtigt werden muss, dass gerade bei Gross- und Gruppenbauten mit Kleinwohnungen derartige Wertvermindierungen eintreten.

Die Bauten der Rekurrentin sind offenbar solchen Wertvermindierungen ausgesetzt. Die Mietzinse, die ursprünglich gefordert wurden, konnten schon nach Ablauf der ersten Mietdauer nicht mehr gehalten werden und mussten in der Folge wiederholt herabgesetzt werden. Die Entwertung hat sich also schon sofort nach Bezug der Häuser geltend gemacht. Eine gewisse Abschreibung muss deshalb für 1933 anerkannt werden.

Dass die Gesellschaft früher nichts abgeschrieben hat, hindert nicht, dass die sachlich gerechtfertigte, d. h. eine Abschreibung in der Höhe der nach üblichen Grundsätzen auf das Jahr 1933 anzurechnenden Wertverminderung bei

der Steuerfestsetzung berücksichtigt wird. Nur der Betrag, der darüber hinausgeht, ist in die Berechnung des Reingewinns einzubeziehen als Abschreibung eines Verlustes, der das Jahr 1933 nicht berührt.

Darauf, wie die Rekurrentin selbst die Abschreibung begründet hat, ferner darauf, ob mit der Verlegung eines verhältnismässig hohen Betrages in das Jahr 1933 eine Vermeidung der Besteuerung für Reingewinn in diesem Jahre beabsichtigt war, kommt es nicht an; auch wenn es der Fall sein sollte, was dahingestellt bleiben mag, darf die Besteuerung nur im Rahmen von Art. 48 KrisAB vorgenommen werden. Danach sind die Abschreibungen anzuerkennen, die sachlich gerechtfertigt sind. Die Rekurrentin hat lediglich die Folgen auf sich zu nehmen, die sich nach Gesetz aus ihrer allerdings ungewöhnlichen Abschreibungsmethode ergeben (siehe Erw. 3).

Die Bemessung der Abschreibung ist von den kantonalen Behörden vorzunehmen. Diese haben unter Berücksichtigung aller Verhältnisse den Abschreibungssatz zu bestimmen, der bei Wohnbauten der vorliegenden Art und unter den gegebenen Verhältnissen angemessen ist, wobei allenfalls noch weitere, hier nicht erwähnte Gesichtspunkte herangezogen werden können. Dieser Abschreibungssatz wird anzuwenden sein nicht auf den fiktiven Buchwert der Liegenschaften, sondern auf einen den Verhältnissen entsprechenden billigen Anfangswert.

3. — Die Wertvermindierungen, die die neun andern Liegenschaften der Rekurrentin im Jahre 1933 erlitten haben, fallen für die Bemessung der Abschreibung nicht in Betracht. Durch Art. 48, Abs. 4 KrisAB wird der Ausgleich von Wertvermindierungen, die der Steuerpflichtige selbst in der Jahresrechnung nicht abgeschrieben hat, ausdrücklich ausgeschlossen (Urteil vom 13. Februar 1936 i. S. Waschanstalt Winterthur A.-G., Erw. 3, nicht publiziert).

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und die Angelegenheit zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

II. REGISTERSACHEN

REGISTRES

34. Arrêt de la 1^{re} Section civile du 30 juin 1936 dans la cause Office fédéral de surveillance des caisses de crédit à terme différé contre Président du Tribunal de la Sarine.

Lorsque l'Office fédéral de surveillance des caisses de crédit à terme différé ordonne la liquidation d'une société soumise à sa surveillance et désigne un liquidateur, cet office agit dans le cadre de ses compétences. Il n'appartient dès lors pas au préposé au registre du commerce de refuser de procéder à l'inscription de ce liquidateur pour le motif que la décision de l'Office serait injustifiée.

A. — Le 1^{er} septembre 1935 s'est fondée à Fribourg la Ligue pour le développement de la petite propriété, S. A. Le 15 février 1935, lors de l'entrée en vigueur de l'ordonnance du Conseil fédéral sur les caisses de crédit à terme différé, cette société ne voulant pas se soumettre aux dispositions de la réglementation nouvelle, décida sa liquidation et nomma comme liquidateurs Emile Uldry et Louis Müller, tous deux à Fribourg.

Le 17 avril 1935, l'Office fédéral de surveillance des caisses de crédit à terme différé fit paraître dans la Feuille fédérale que la Ligue était soumise à l'ordonnance du Conseil fédéral et que sa liquidation s'effectuait sous le contrôle de l'Office de surveillance. Le 27 mai 1935, sur réquisition de cet office, le préposé au registre du commerce

du Canton de Fribourg procéda à l'inscription suivante, qui fut publiée le 29 mai 1935 dans la Feuille suisse du commerce : « Ligue pour le développement de la petite propriété S. A. en liquidation dont le siège est à Fribourg... Les liquidateurs Emile Uldry et Louis Müller... ont renoncé à exercer leur mandat. En conséquence, l'Office fédéral de surveillance des caisses de crédit à terme différé en se basant sur les dispositions de l'ordonnance du 5 février 1935 a décidé, en date du 17 mai 1935, de procéder lui-même à la liquidation de cette société anonyme. Les signatures d'Emile Uldry et Louis Müller sont radiées. »

B. — Le 5 novembre 1935, l'assemblée générale des actionnaires de la société décida le transfert du siège social à Lausanne et désigna Agénor Krafft à Lausanne en qualité de nouveau liquidateur à la place d'Emile Uldry et Louis Müller. Le 25 novembre 1935, Agénor Krafft, en sa qualité de nouveau liquidateur et actionnaire de la société, a recouru auprès du Président du Tribunal de la Sarine aux fins de faire radier l'inscription du 27 mai 1935 et faire ordonner la réinscription de Müller et Uldry comme liquidateurs. Cela devait permettre le transfert de la société à Lausanne et l'inscription du nouveau liquidateur Krafft.

Par ordonnance du 2 janvier 1936, le Président du Tribunal de la Sarine a partiellement admis le recours et annulé l'inscription au registre du commerce. Le juge a estimé que l'Office de surveillance était fondé, selon l'article 6 de l'ordonnance du Conseil fédéral, à retirer à la société recourante l'autorisation d'exercer son activité, d'ordonner, selon les articles 48 à 51 de cette ordonnance, la liquidation de la société et de désigner un liquidateur. Mais les droits de ce liquidateur sont limités à « la liquidation des actifs du service d'épargne, à la cession des contrats de crédit de la Ligue pour le développement de la petite propriété, mais ne peuvent s'étendre à l'actif des actionnaires, qui reste la propriété de ces derniers ». Ils ont des droits qui ne peuvent être supprimés sans autre par l'Office de surveillance.