

Kontokorrent- und Depositenkonten ist jedoch, dass sie nicht auf einen bestimmten Nennwert lauten, sondern nach Belieben jederzeit durch Einzahlungen erhöht und durch Bezüge vermindert werden können. Nach den « Bescheinigungen » werden dagegen bestimmte Kapitalbeträge auf einige Jahre fest angelegt und sind auch nachher nur als Ganzes und auf bestimmte Termine kündbar. Damit werden selbständige Schuldverhältnisse begründet; selbst wenn sie formell auf einem bestehenden Kontokorrent- oder Depositenkonto belassen und die Zinsen jeweils darauf gutgeschrieben werden sollten, so werden sie tatsächlich daraus losgelöst und verselbständigt, da für diese Beträge andere Bestimmungen gelten als für jenen. Diese selbständigen Schuldverhältnisse bzw. die darüber ausgestellten Bescheinigungen sind ihrem Inhalt nach Kassenobligationen. Sie unterscheiden sich von den Obligationen, welche die Rekurrentin für das gewöhnliche Publikum ausgibt, nur durch die Bezeichnung und die äussere Form. Gemäss Art. 5 StV ist jedoch für die Abgabepflicht der wahre Inhalt der Urkunden oder Geschäfte massgebend; auf die äussere Form ist nicht abzustellen, im vorliegenden Falle noch umso weniger, als sie ganz offensichtlich gewählt wurde, um die Emissions- und Couponabgabe zu umgehen.

Mit der Feststellung, dass die streitigen Bescheinigungen Kassenobligationen im Sinne von Art. 10 StG sind, entfällt die Anwendbarkeit von Art. 11 StG, dessen Verletzung die Rekurrentin behauptet.

2. — Die gleichen Erwägungen wie für die Emissionsabgabe gelten auch für die Couponabgabe, da die Voraussetzungen der Abgabepflicht in beiden Fällen dieselben sind. Gegenstand der Stempelabgabe auf Coupons sind gemäss Art. 3 Abs. 1 CG die Coupons der im Inland ausgegebenen Obligationen, die in lit. a gleich umschrieben werden wie in Art. 10 StG. Sind sie, wie im vorliegenden Falle, ohne Coupons ausgegeben, so tritt gemäss Abs. 2 an Stelle der Coupons die zur Gutschrift oder Überweisung der Zinsen dienende Urkunde oder das Wertpapier selbst, soweit es die Funktion von Coupons miterfüllt. Auch die

Gleichstellung anderer Bankguthaben mit Obligationen und deren allfällige Befreiung von der Abgabe ist in Art. 5 CG gleich geordnet wie in Art. 11 StG, auf den übrigens darin verwiesen wird. Die von der Rekurrentin zur Verurkundung von Depositenguthaben öffentlich-rechtlicher Körperschaften ausgegebenen Bescheinigungen unterliegen mithin sowohl der Emissions- als auch der Couponabgabe.

**61. Auszug aus dem Urteil vom 28. September 1945 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen Betonstrassen A.-G.**

*Wehrsteuer :*

1. Der steuerbare Reingewinn der Aktiengesellschaften umfasst den gesamten im Laufe der Rechnungsperiode eingetretenen Vermögenszuwachs, nicht nur den Betriebsgewinn.
2. Vor Abschluss der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedene Posten sind in die Gewinnberechnung einzubeziehen, insoweit ihnen nicht der Charakter geschäftsmässig begründeter Unkosten, Abschreibungen oder Rückstellungen zukommt.
3. Rückstellungen sind geschäftsmässig begründet, wenn sie zur Deckung im Laufe der Geschäftsperiode eingetretener Verlustgefahren oder zur Sicherung unsicher gewordener Posten vorgenommen worden sind.
4. Rückstellungen aus Betriebszuschüssen der Aktionäre einer industriellen Hilfsunternehmung als Bestandteile des steuerbaren Reingewinns.

*Impôt pour la défense nationale :*

1. Le bénéfice net imposable des sociétés anonymes comprend toute l'augmentation de la fortune survenue pendant la période de calcul et non pas seulement le bénéfice provenant de l'exploitation.
2. Tous les prélèvements opérés avant la clôture du compte de profits et pertes doivent être comptés comme bénéfice net à moins qu'ils n'aient servi, dans les limites autorisées par l'usage commercial, à payer des frais généraux, à faire des amortissements ou à constituer des réserves d'amortissement.
3. Les réserves d'amortissement sont autorisées par l'usage commercial lorsqu'elles couvrent des risques de pertes survenus pendant l'exercice ou assurent des actifs devenus douteux.
4. Lorsqu'une entreprise servant à soutenir une industrie touche de ses actionnaires des versements supplémentaires pour son exploitation et constitue par ce moyen des réserves d'amortissement, ces réserves sont imposées à titre de bénéfice net.

*Imposta per la difesa nazionale :*

1. L'utile netto imponible delle società anonime comprende l'intero aumento della sostanza verificatosi durante il periodo di calcolo e non soltanto l'utile proveniente dall'esercizio.

2. Tutti i prelevamenti operati prima della chiusura del conto profitti e perdite debbono essere contati come utile netto, salvo che abbiano servito, nei limiti autorizzati dall'uso commerciale, a pagare spese generali, a fare degli ammortamenti o a costituire delle riserve d'ammortamento.
3. Le riserve d'ammortamento sono autorizzate dall'uso commerciale quando coprono dei rischi di perdite sopraggiunti durante l'esercizio o assicurano delle attività diventate dubbie.
4. Quando un'azienda industriale ausiliaria riceve dai suoi azionisti dei versamenti supplementari pel suo esercizio e costituisce così delle riserve d'ammortamento, queste riserve sono imposte come utile netto.

A. — Die Betonstrassen A.-G. (BAG) ist 1929 errichtet worden als Hilfsunternehmung der dem schweizerischen Cementsyndikat E. G. Portland angeschlossenen Firmen. Ihr Zweck ist nach § 2 der Statuten die Förderung des Betonbaues im allgemeinen und insbesondere des Baues von Betonstrassen. Sie sucht den Zweck zu erreichen durch alle ihr dienlich erscheinenden Mittel, wie Propaganda, Beratung, Bauleitung, eventuell auch Bau von Betonstrassen und durch Beteiligung an andern Unternehmungen ähnlicher Art. Das Aktienkapital beträgt Fr. 300,000.—, eingeteilt in 600 Namensaktien von Fr. 500.—. Diese sind, ausgenommen die Pflichtaktien des Mitgliedes des Verwaltungsrates und Vizepräsidenten der Unternehmung, ausschliesslich in den Händen der Mitglieder des Syndikats (Cementfabriken).

Die BAG ist hervorgegangen aus einem Studienbureau ohne Rechtspersönlichkeit, das 1925 dem Cementsyndikat angeschlossen und seither von diesem unterhalten und unter Mitwirkung der Fabriken finanziert wurde. Erfahrungen im Ausland hatten gezeigt, dass der Bau von Betonstrassen ein bedeutendes Mass von Kenntnissen und Erfahrungen sowie Sorgfalt in der Ausführung erfordert, weshalb es als nicht tunlich erachtet wurde, ihn den Unternehmern zu überlassen.

Es handelte sich darum, alle Erfahrungen im Bau von Betonstrassen zu sammeln, von zentraler Stelle aus auszuwerten, den Bau von Betonstrassen zu überwachen und auf Grund der gesammelten Erfahrungen und Kenntnisse

zweckmässig und einheitlich zu propagieren. Dies führte im Jahre 1925 zu der Errichtung des Studienbureaus, und, als sich der Betonbelag in der Schweiz gut einfuhrte und seine weitere Entwicklung zu erwarten war, zu dem Ausbau des Bureaus in die BAG, wobei deren Aufgaben die gleichen geblieben sind, wie diejenigen des ehemaligen Studienbureaus.

Die BAG projektiert Betonstrassen, berechnet deren Kosten, stellt Kostenvoranschläge auf und überwacht die Ausführung. Bau und Ausführung selber werden entweder direkt durch den Bauherrn (Bund, Kanton, Gemeinde oder Private) oder durch die BAG, auf Grund eines Pauschalvertrages mit den Bauherren, einem Unternehmer übergeben. Die BAG beschränkt sich darauf, einen Ingenieur oder Techniker zu stellen, der die örtliche Bauleitung ausübt und die Ausführung der Beläge fortlaufend kontrolliert.

Die Entschädigung, die sie für ihre Bemühungen vom Bauherrn verlangt, muss aus Konkurrenzgründen (im Wettbewerb mit andern Strassenbelägen) niedrig gehalten werden und vermag die Unkosten der BAG bei weitem nicht zu decken. Diese ist daher auf Zuschüsse angewiesen, die ihr vom Syndikat zur Verfügung gestellt werden teils aus eigenen Mitteln, teils aus Mitteln, die das Syndikat bei den Zementfabriken speziell für diesen Zweck einzieht in Form von Beiträgen in der Höhe von Fr. 1.— bis 2.— pro Wagen in der Schweiz gelieferten Cements.

Seit 1936 übernimmt die BAG sodann, im Rahmen ihrer Aufgabe der Propagierung des Baues von Cementstrassen den Unterhalt der unter ihrer Leitung gebauten Cementstrassen bis auf die Dauer von 20 Jahren, also weit über die in der Bauwirtschaft übliche Garantiezeit von 2-5 Jahren hinaus, gegen eine Vergütung von 2 Rappen pro Quadratmeter und Jahr, welche Entschädigung aller Voraussicht nach, jedenfalls in späteren Jahren, zur Deckung der ihr aus der Übernahme der Unterhaltsgarantie erwachsenden Unkosten nicht ausreichen dürfte, sodass sie auch

in dieser Beziehung auf Zuschüsse der Cementindustrie angewiesen ist. Die Schweizerischen Cementfabriken haben daher der Betonstrassen A.-G. über ihre jährlichen Beiträge hinaus, wiederum durch Vermittlung des Syndikates, Reserven zur Verfügung gestellt.

Der Rechtsstreit dreht sich im wesentlichen um die Behandlung dieser Leistungen des Syndikats und der ihm angeschlossenen Cementfabriken bei der Berechnung des für die Wehrsteuerbemessung massgebenden Reingewinns. Die Steuerbehörden stellen sich auf den Standpunkt, dass die Leistungen in die Reingewinnberechnung einzubeziehen sind; die Steuerpflichtige bestreitet die Richtigkeit dieser Lösung.

B. — Die kantonale Rekurskommission hat den Reingewinn und das der Ergänzungssteuer unterliegende Kapital entsprechend einem Eventualbegehren der Steuerpflichtigen festgesetzt. Sie geht davon aus, dass die Einnahmen aus den Leistungen der Bauherren die Unkosten der BAG nicht decken und ein Reingewinn nur dann anzunehmen ist, wenn die Zuwendungen der E.G. Portland und der Cementfabriken in die Berechnung einzubeziehen sind. Unter Berufung auf ein von der Steuerpflichtigen eingelegtes Gutachten des Herrn Prof. BLUMENSTEIN in Bern wird ausgeführt, nach Art. 49, lit. b WStG könne nur der aus dem Geschäftsergebnis resultierende Reingewinn steuerrechtlich erfasst werden. Die Zuwendungen der Cementfabriken seien nicht Teile des Geschäftsergebnisses und kämen auch nicht im Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung zum Ausdruck (sie waren direkt auf Kapitalrechnung verbucht worden); daher seien sie auch für die Steuerberechnung gemäss Art. 49, lit. a WStB nicht in Betracht zu ziehen. Aber selbst dann, wenn entgegen dieser Auffassung unentgeltliche (nicht betriebliche) Zuwendungen Dritter im allgemeinen zum Geschäftsgewinn gehören sollten, würde sich hier eine Sonderbehandlung rechtfertigen, weil mit den Zuschüssen an die Betonstrassen A.-G.

ein ausgesprochener Sanierungszweck verfolgt werde. Ohne die Beiträge der Fabriken könnte die Betonstrassen A.-G. ihren Verpflichtungen niemals nachkommen, und soweit sie scheinbar Gewinn erzielt habe, handle es sich um Sanierungsgewinne, die nicht zum steuerbaren Reingewinn gerechnet werden könnten. Bei einzelnen Posten wird sodann die Einbeziehung in die Gewinnberechnung auch abgelehnt, mit der Begründung, dass sie das Jahr 1939 betreffen oder unter die Wehroferamnestie fallen (Entscheid vom 3. November 1944).

C. — Die eidgenössische Steuerverwaltung erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, der Besteuerung unterliege der Reingewinn, der auf Grund richtig geführter Bücher durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werde als Vermehrung des Vermögens gemäss Schlussbilanz gegenüber Eröffnungsbilanz (Art. 49, Abs. 1, lit. a WStB), wobei die vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses einzubeziehen (Art. 49, Abs. 2 lit. b), die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen dagegen auszuschliessen seien (Art. 49, Abs. 1, lit. c). Die Besteuerung sei nicht beschränkt auf den im Betriebe erwirtschafteten Geschäftsertrag, sondern sie erfasse das ganze Ergebnis aus der Zusammenstellung sämtlicher während der Geschäftsperiode eingetretenen Gewinne und Verluste.

Die BAG erhalte zwar von den Bauherren weniger, als sie zur Deckung ihrer Unkosten für Projekte und Bauleitung und zur Erfüllung ihrer Garantieverpflichtungen aufwenden müsse. Doch habe sie weitere regelmässige Einnahmen in den Zuschüssen der E. G. Portland und der Cementfabriken. Diese Zuschüsse seien entgeltliche Leistungen, da ihnen die Leistungen gegenüberständen, die die BAG fortlaufend durch Eingehen von Garantieverpflichtungen, Tragen von Unterhaltskosten, durch For-

schungsarbeiten und andere Dienste erbringe. Bei den Zuschüssen handle es sich um Leistungen, welche die Cementfabrikanten nicht in ihrer Eigenschaft als Aktionäre, sondern als Dritte erbringen. Die Leistungen seien Teile des steuerbaren Reingewinnes, da sie den Gewinnsaldo der BAG erhöhen. Wohl müsse die Gesellschaft, um ihren Verpflichtungen gegenüber den Cementfabrikanten nachkommen zu können, die nötigen Rückstellungen für die Strassenunterhaltskosten usw. machen. Soweit aber die Beiträge über das hinausgehen, was die Gesellschaft für steuerlich zulässige Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen benötigt, seien sie steuerbarer Reingewinn. Die Einbeziehung dieser Leistungen in die Gewinnberechnung sei übrigens auch wirtschaftlich gerechtfertigt, da die Beiträge bei den Unternehmungen, die sie erbringen, geschäftsmässig begründete Unkosten seien, sodass ihre Nichtberücksichtigung zu einem zweimaligen Abzug bei der Steuerberechnung führen würde.

D. — Die aargauische Rekurskommission verweist auf die Begründung ihres Entscheides, die Beschwerdebeklagte beantragt Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde unter Kostenfolge und führt unter Berufung auf zwei Rechtsgutachten, die sie sich am 12. April und 15. Juli 1944 durch Herrn Prof. Dr. Ernst Blumenstein in Bern und Herrn Obergerichtspräsident Dr. J. Plattner in Weinfelden hat erstatten lassen, im wesentlichen aus, die BAG gehe nicht auf die Erzielung von Gewinnen aus. Seit vielen Jahren deckten ihre Einnahmen die Unkosten nicht, sodass sie auf Zuschüsse ihrer Aktionäre, auf eine dauernde Sanierung (Zuschüsse der Aktionäre) angewiesen sei. Es sei festzuhalten, dass diese Zuwendungen nicht auf vertraglichen Abmachungen beruhen und nicht als geschuldete Entgelte für geschäftliche Leistungen der BAG und daher nicht als in deren Betrieb erzielter Reingewinn charakterisiert werden dürften.

Unentgeltliche Zuwendungen seien aber auch nach Steuerrecht nicht Reingewinne einer Aktiengesellschaft.

Ferner sei zu berücksichtigen, dass diese Zuwendungen von den Aktionären zu Sanierungszwecken gemacht würden, was sie als Sanierungsgewinne erscheinen lasse.

Die Steuerverwaltung gehe zutreffend davon aus, dass nach Art. 48 und 49, lit. a WStB der Saldo der nach allgemeinen handelsrechtlichen Regeln über die kaufmännische Buchführung erstellten Gewinn- und Verlustrechnung die Grundlage für die Bemessung des steuerbaren Reingewinnes bilde. Unzutreffend sei aber die Folgerung, dass die Vermehrung des Vermögens gemäss Schlussbilanz gegenüber dem Vermögen gemäss Eröffnungsbilanz den handelsrechtlich massgebenden Gewinn darstelle. Dieser Schluss gehe aus Art. 957 ff. und 662, Ziff. 1 OR nicht hervor und er stehe auch, in seiner absoluten Fassung, im Widerspruch zu den Gepflogenheiten der kaufmännischen Buchführung. Der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung sei lediglich einer von verschiedenen Posten der Bilanz. Er zeige die Veränderung (Vermehrung oder Verminderung) des Vermögens an, die sich aus dem Ergebnis des Geschäftsbetriebes ergebe und in der Bilanz zum Ausdruck kommen müsse. Ausserordentlicher Vermögenszuwachs, der mit der Geschäftsführung und ihren Resultaten in keinem Zusammenhang stehe (wie Erbschaften, Vermächtnisse, Schenkungen), sei nicht durch die Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen. Es komme auf die Rentabilität an, auf das, was eine Aktiengesellschaft mit ihren eigenen Mitteln in einem Jahre erwirtschaftet habe. Dies sei schon zu schliessen aus Art. 49 WStB, wo von « steuerbarem Reingewinn » die Rede sei. Von einem Gewinn in wirtschaftlichem und namentlich in unternehmungstechnischem Sinne könne aber nicht gesprochen werden, wenn dem Steuerpflichtigen ohne sein Zutun und ohne dass er einen rechtlichen Anspruch darauf hat, eine freiwillige Zuwendung gemacht werde. Freiwillige Zuwendungen, wie Erbschaften, Vermächtnisse, Schenkungen seien gemäss Art. 21, Abs. 3 WStB ausdrücklich vom steuerbaren Einkommen ausgenommen. Allerdings schliesse das Bundesgericht Nachlässe

auf Forderungen, Schenkungen und ähnliche Zuwendungen nicht von der Gewinnberechnung aus (Urteil vom 20. Februar 1941 i. S. Film- und Kinematographen A.-G., nicht publiziert). Doch hätten die Zuwendungen der Aktionäre der BAG einen anderen Entstehungsgrund als der begriffsmässige Gewinn und man rechne sie in Doktrin und Praxis nicht dazu. Es handle sich um Schaffung zweckgebundener Reserven und eine dauernde Sanierung der BAG.

Andererseits aber zähle auch das Bundesgericht nicht unbedingt jede Vermögensvermehrung zum steuerrechtlich relevanten Gewinn. Es schliesse Gewinne aus dem Verkauf eigener Aktien davon aus (BGE 62 I S. 101), ebenso Agiogewinne bei Erhöhung des Gesellschaftskapitals (BGE 56 I S. 231, 58 I 11).

Sodann bringe der WStB zum Ausdruck, dass unter Reingewinn das « Geschäftsergebnis » zu verstehen sei (Art. 49, lit. b). Dass es so sei, folge auch aus der Natur der Besteuerung nach der Ertragsintensität (Art. 57). Nach Art. 49 WStB sei der Steuerpflichtige berechtigt, aus dem Reingewinn gewisse Rückstellungen auszuscheiden. Damit solle vermieden werden, dass der Steuerpflichtige von der Substanz zehren muss, er dürfe mögliche Verluste, Wertverminderungen, Risiken usw. berücksichtigen. « Wenn nun schon aus dem Reingewinn Reserven ausgeschieden werden dürfen und vom Gesetzgeber mit Absicht geschont werden, um wie viel mehr muss dieser Grundsatz der Schonung Gültigkeit haben, wenn einem Steuerpflichtigen Sanierungsreserven und Rückstellungen vom Aktionär zur Verfügung gestellt werden, welche die steuerpflichtige Firma nicht aus ihrem Ertrag erwirtschaftet hat und ohne die sie den Konkurs anmelden müsste ? »

Selbst wenn die Argumentation der eidg. Steuerverwaltung richtig wäre, so müsste die Frage doch unter Berücksichtigung von Treu und Glauben und wirtschaftlicher Vernunft zu Gunsten der Beschwerdebeklagten entschieden werden. Denn es widerspreche jeder Gerechtigkeit und jeder wirtschaftlichen Vernunft, dass eine Aktiengesell-

schaft, die nur durch Zuwendungen ihrer Aktionäre durchgehalten werden könne, diese Zuwendungen als Reingewinn sollte versteuern müssen. « Es unterliegt keinem Zweifel, dass die Aktionäre der Betonstrassen A.-G. auch so hätten vorgehen können, dass sie der Betonstrassen A.-G. Jahr für Jahr nur so viel Zuwendungen machten, um den in jedem Jahr entstehenden Verlust auszugleichen. Auch nach dem Standpunkte der eidg. Steuerverwaltung wäre dann ein « Reingewinn » nicht entstanden. Weil nun aber die Aktionäre, vernünftigen wirtschaftlichen Überlegungen folgend, einen Fonds angelegt haben, um künftige sichere Verluste decken zu können, sollen nun diese Zuwendungen der Gewinn- und Verlustrechnung hinzugerechnet und steuerrechtlich als Reingewinn behandelt werden. »

Mit ihren Leistungen an die BAG kämen die Zementfabriken und die E. G. Portland nicht Verpflichtungen nach; die Verpflichtungen der Fabriken seien erschöpft in der Lieferung eines den Normen entsprechenden Zementes. Vielmehr handle es sich darum, der BAG beizuspringen und Reserven zur Verfügung zu stellen, da diese ihre tatsächlichen Kosten aus den Beiträgen der Bauherren nicht zu decken vermöge. Dabei leisteten die Zementfabriken der Allgemeinheit und dem Lande einen Dienst, und es sei unbillig, der BAG diese Zuschüsse wegzusteuern. Die Leistungen seien durchaus freiwillig; sie seien denn auch eingestellt worden, als der schlechte Geschäftsgang, der zufolge der Zementrationierung eingetreten war, sie nicht mehr erlaubte.

Der Zweck der Leistungen könne nur darin bestehen, Defizite der BAG zu decken. Das Ergebnis dieser Leistungen stelle daher für die BAG einen Sanierungsgewinn dar, eine ständig neue Auffüllung des Kapitals. Dass aber Sanierungsgewinne und Kapitalauffüllungen nicht zum steuerbaren Reingewinn gerechnet werden könnten, werde auch in der Beschwerde nicht bestritten.

Belanglos sei, dass jeweils Aktionäre, die an den Zement-

lieferungen nicht beteiligt waren, keine Beiträge zu leisten hatten.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde der eidg. Steuerverwaltung gutgeheissen.

*Aus den Erwägungen :*

1. — Nach Art. 49 WStB bildet der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung die Grundlage für die Berechnung des steuerbaren Reingewinnes von Aktiengesellschaften (Abs. 1 lit. a). Er wird erhöht um Posten, die im Laufe des Geschäftsjahres oder anlässlich des Bilanzabschlusses vorweg ausgeschieden worden waren, obgleich ihnen der Charakter geschäftsmässig begründeter Unkosten, Abschreibungen oder Rückstellungen nicht zukommt (lit. b und c). Das Gesetz stellt also ab auf das Ergebnis eines auf Grund von Jahresbilanzen nach dem System der doppelten Buchführung erstellten Rechnungsabschlusses, wie er für Aktiengesellschaften (abweichend von den allgemeinen Mindestvorschriften über kaufmännische Buchführung, Art. 957 f. OR) obligatorisch ist (Art. 662, 698, Ziff. 3 OR). Damit ist aber zum Ausdruck gebracht, dass die Besteuerung nicht auf die Betriebsergebnisse beschränkt ist, sondern das Gesamtergebnis der im Laufe der massgebenden Geschäftsperiode eingetretenen Geschäftsvorfälle umfasst, ausserbetriebliche inbegriffen (vgl. HIS : Obligationenrecht, IV. Abteilung, S. 378, Ziff. 44 und 45 zu Art. 957, S. 386, Ziff. 11 und 12 zu Art. 958 ; ferner WIELAND : Handelsrecht I S. 315 ; REHM : Bilanzen, S. 319 ff., bes. S. 321). Der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung weist, in einer ordnungsgemäss geführten doppelten Buchführung, als Reingewinn oder Reinverlust grundsätzlich die Vermehrung oder die Verminderung aus, die das Geschäftsvermögen in der Geschäftsperiode erfahren hat (HIS, a.a.O. S. 387, Ziff. 13 zu Art. 958 ; ferner REHM : Bilanzen S. 321, § 83, lit. c), soweit es sich nicht um Vermehrung des statutarischen Grundkapitals durch Einlagen von aussen, nicht aus Mitteln der Gesellschaft handelt. Demgemäss

werden sämtliche aus Anlass des Geschäftsbetriebes bewirkten Vermögensvermehrungen, auch dem Unternehmen zugedachte Geschenke, dem Reinvermögen am Schlusse des Geschäftsjahres zugerechnet, und damit als Vermögensvermehrungen (Gewinnbestandteile) behandelt (WIELAND : a.a.O. S. 315). Das Bundesgericht ist auf dieser Grundlage stets davon ausgegangen, dass die eidgenössischen Steuergesetze den Reingewinn der Aktiengesellschaften als Vermögensstandsgewinn erfassen, entsprechend den Grundsätzen des Obligationenrechts über den Rechnungsabschluss der zu doppelter Buchführung verpflichteten Unternehmungen, wobei, soweit das Gesetz nicht ausdrücklich etwas anderes verfügt, alle Vermögensvermehrungen erfasst werden, sowohl diejenigen, die auf der eigentlichen Betriebstätigkeit beruhen, als auch anderweitiger Vermögenszuwachs (Urteile vom 18. Dezember 1940 i. S. Regal Trust A.-G., vom 20. Februar 1941 i. S. Film- und Kinematographen A.G. und vom 31. März 1941 i. S. Paul Müller A.G., nicht publiziert). Die diese Auffassung ablehnenden Darlegungen der Beschwerdegegnerin übersehen die bestehende Ordnung im Gesetz. Sie könnten höchstens allenfalls de lege ferenda in Betracht fallen. Ihre Berechtigung ist hier nicht zu erörtern.

Die zivilrechtlichen und die hier anwendbaren steuerrechtlichen Vorschriften über Bilanzierung und Gewinnberechnung weichen im Wesentlichen lediglich insofern von einander ab, als das Zivilrecht für die Bewertung der Aktiven in der Bilanz grundsätzlich nur die Höchstansätze bestimmt und dem Unternehmer die Möglichkeit lässt, aus dem Reingewinn in einem gewissen Umfange stille Reserven anzulegen (Art. 663, 665-667 OR), während die steuerliche Gewinnberechnung das ganze Jahresergebnis, auch Einlagen in stille Reserven, erfassen muss (BGE 62 I S. 102, S. 149 f. und S. 157 f., 70 I S. 329). Hier ist dieser Unterschied indessen ohne Bedeutung, da es sich um die Steuerbarkeit von Einlagen in offene Reserven handelt.

Dass die Besteuerung der Aktiengesellschaften im Sinne

der Beschwerdeantwort auf die Betriebsgewinne beschränkt wäre, lässt sich also aus dem Gesetze nicht ableiten. Dieses stellt ausdrücklich auf die Gewinn- und Verlustrechnung nicht auf eine Betriebsrechnung ab und ordnet die Besteuerung des Reingewinnes, nicht des Betriebsgewinnes an. Die Vorschrift in Art. 49, Abs. 1, lit. b WStB, wonach alle vor Berechnung des Saldos ausgeschiedenen « Teile des Geschäftsergebnisses » in die Gewinnberechnung einzu beziehen sind, ist im Rahmen dieser Ordnung zu verstehen. Der französische Text spricht denn auch unmissverständlich von « prélèvements » schlechthin. Wenn in Art. 57 wiederum von « Reingewinn » die Rede ist, so kann darunter nichts anderes verstanden werden, als der nach Art. 49 berechnete, steuerbare Reingewinn. Art. 21, Abs. 3 WStB schliesslich enthält eine Sondervorschrift, Ausnahmebestimmung im Rahmen der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen, und es besteht — ohne ausdrückliche Anordnung — kein Grund, sie auf Steuersubjekte anzuwenden, für die das Gesetz eine Besteuerung nach grundsätzlich andern Gesichtspunkten vorschreibt. Übrigens handelt es sich hier nicht um Eingänge aus Schenkung. Art. 21, Abs. 3 WStB würde daher überhaupt nicht zu treffen.

3. — Als vor Abschluss der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedene Beträge sind die vier noch umstrittenen Reservestellungen zum Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung hinzuzurechnen, sofern sie sich nicht als geschäftsmässig begründete Unkosten, Abschreibungen oder Rückstellungen darstellen (Art. 49, Abs. 1, lit. b und c). In Frage kommt nur der Gesichtspunkt der Rückstellung. Rückstellungen sind geschäftsmässig begründet, wenn sie dazu bestimmt sind, im Laufe der Geschäftsperiode unsicher gewordene Positionen zu sichern oder während dieses Zeitraumes eingetretenen Verlustgefahren zu begegnen (BGE 70 I S. 330 ; vgl. auch 69 I S. 275). Rückstellungen, die zu anderen Zwecken bestimmt sind, müssen gemäss Art. 49, Abs. 1 lit. c WStB in die Gewinnberechnung einbezogen werden. Die hier streitigen Rückstellungen

dienen aber weder der Sicherung unsicher gewordener Positionen, noch dem Ausgleich von Risiken. Sie sind vielmehr Rücklagen, aus denen später Betriebsauslagen gedeckt werden sollen. Solche Rücklagen sind Bestandteil des Reingewinnes.

Nach der Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses wird die Steuer vom Einkommen natürlicher und vom Reingewinn juristischer Personen auf dem durchschnittlichen Ergebnis genau bestimmter Zeiträume (Berechnungsperioden) erhoben (Art. 41 und 58 WStB). Der für natürliche Personen massgebende Steuersatz ist progressiv, erhöht sich mit steigendem Einkommen (Art. 40 und Tarif I und II des WStB), derjenige der Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung richtet sich innerhalb 2 und 8 % nach dem Verhältnis des Reingewinns zu Kapital und Reserven (Art. 57 WStB). Es liegt auf der Hand, dass es im Rahmen einer derartigen Ordnung nicht dem Belieben des Steuerpflichtigen überlassen sein kann, die Höhe der jährlichen Reingewinne dadurch zu beeinflussen, dass er nach seinem Ermessen die Ergebnisse der Berechnungsperioden unter einander ausgleicht, diejenigen einer Periode zugunsten oder zulasten einer andern vermindert oder erhöht. Die Bemessung des Einkommens und des Reingewinns unterliegt vielmehr einer bestimmten, allgemein gültigen Ordnung : die Abzugsberechtigung für Abschreibungen und Rückstellungen wird dem Gesichtspunkte geschäftsmässiger Begründetheit unterworfen. Danach müssen Betriebsunkosten in dem Jahre abgezogen werden, dem sie zugehören, und können nicht durch Inanspruchnahme von Steuerfreiheit für Rückstellungen vorweggenommen, in die Rechnung einer andern vorausgehenden Berechnungsperiode verlagert werden. Der Antrag auf Einbezug der für spätere Verwendung im Betriebe zurückgelegten Beträge ist daher begründet, soweit er sich auf Rücklagen aus Eingängen des Jahres 1940 bezieht, Vermögenszuwachs dieses Jahres betrifft.

4. — Die Beschwerdebeklagte wendet ein, man habe es hier mit Sanierungsgewinnen zu tun ; Sanierungsgewinne

seien aber nach feststehender Anschauung von der Besteuerung für Reingewinn auszunehmen. Es kann dahingestellt bleiben, ob und unter welchen Voraussetzungen Sanierungsgewinne bei Berechnung des steuerbaren Reingewinns allenfalls ausser Betracht fallen könnten. Denn die hier streitigen Reservestellungen rühren überhaupt nicht aus Sanierungsgewinnen her. Sie sind vielmehr normale Betriebseinnahmen der Beschwerdegegnerin im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Organisation.

Sanierungsgewinne sind Überschüsse, die sich ergeben bei einer wirtschaftlichen Umgestaltung notleidender Unternehmungen. Sie haben ihren Grund in ausserordentlichen, meist als einmalig gedachten Massnahmen, bei denen den Beteiligten Opfer auferlegt werden, die ausserhalb des normalen Wirtschaftsplanes der zu sanierenden Unternehmung liegen. Übersteigen die dergestalt gebrachten Opfer den bilanzmässig ausgewiesenen Fehlbetrag, so ist der Überschuss für die sanierte Unternehmung Gewinn, immerhin ein Gewinn besonderer Art.

Hier verhält es sich indessen wesentlich anders. Die Beschwerdegegnerin ist errichtet worden als Hilfsunternehmung der Cementindustrie. Ihr Zweck ist die Durchführung von Arbeiten, die die Cementfabriken sonst auf andere Weise durchzuführen hätten, sei es im einzelnen Betrieb, sei es — in irgend einer andern Form — gemeinsam, etwa so wie es anfänglich in der Form einer unselbständigen Arbeitsstelle, eines technischen Bureaus beim Syndikat, geschehen war.

Zur Deckung der Kosten ihres Betriebes stehen der Beschwerdegegnerin im wesentlichen zur Verfügung:

- a) die Beiträge, die den Auftraggebern, den Bauherren von Betonstrassen, auferlegt werden.
- b) die Zuschüsse der Cementindustrie, der Cementfabriken und des Syndikats.

Die Beiträge der Bauherren werden — aus Gründen geschäftlicher Interessen der Cementindustrie und nach dem Willen der in der Beschwerdegegnerin zusammengeschlossenen Cementfabriken — so niedrig gehalten, dass

aus ihnen die Kosten des Betriebes der BAG nicht gedeckt werden können und die Beschwerdeführerin dauernd auf die Zuschüsse der Cementindustrie angewiesen ist, die ihr in Form von Leistungen der Cementfabriken und des Syndikats zukommen. Diese Zuschüsse beruhen auf dem für die Betriebsführung der Beschwerdegegnerin von jeher massgebenden Wirtschaftsplan. Sie sind ordentliche Einnahmen und bilden, soweit sie im Laufe eines Wirtschaftsjahres nicht aufgebraucht werden, im Rahmen des Betriebes der Beschwerdegegnerin ordentliche Überschüsse. Es ist rechtlich und wirtschaftlich unhaltbar, Ergebnisse des ordentlichen Wirtschaftsplanes einer industriellen Unternehmung als Sanierungsgewinne zu charakterisieren, wie auch der Versuch der Beschwerdeantwort, den Betrieb als einen fortgesetzt notleidenden, sanierungsbedürftigen hinzustellen, der wirklichen Sachlage offensichtlich widerspricht. Die Zuschüsse der Cementindustrie sind auch nicht Kapitalauffüllungen, sondern Beiträge an den Betrieb, dazu bestimmt, für die Kosten des Betriebes aufgebraucht zu werden. Sie werden von der Cementindustrie aufgebracht, weil der Betrieb der Beschwerdegegnerin ihren geschäftlichen Interessen dient. Es besteht kein Grund, sie steuerrechtlich anders, denn als Betriebseinnahmen zu behandeln. Die Analogie mit Einzahlungen auf das Aktienkapital trifft nicht zu. Aus Analogien mit Leistungen in Reserven sodann kann schon deshalb nichts geschlossen werden, weil die steuerliche Behandlung solcher Einkünfte der Aktiengesellschaft umstritten ist, vor allem aber deshalb, weil die theoretische Rechtfertigung der verschiedenen in der Praxis getroffenen Lösungen noch keineswegs als sichergestellt angesehen werden kann (vgl. hiezu WYSS: Einkommensbegriff, S. 98 ff. betr. Agiogewinne). Dies gilt auch für den von der Beschwerdegegnerin eingelegten Entscheid der zürcherischen Oberrekurskommission vom 27. November 1930 i. S. A. G. Kalk, Erw. 2).

Unbegründet ist auch die Bestreitung der Steuerbarkeit unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Die Überschüsse, deren Besteuerung mit der Beschwerde beantragt wird,



sind im wesentlichen daraus entstanden, dass die Zuweisungen der Cementindustrie im Jahre 1940 höher angesetzt wurden, als es dem laufenden Jahresbedarf der Beschwerdegegnerin entsprochen hätte. Es geschah dies aus geschäftlicher Konvenienz im Hinblick auf die damalige Hochkonjunktur und Leistungsfähigkeit der Cementindustrie, wie auch in der Voraussicht späterer Verknappung der Geschäftslage. Die Zuweisungen verminderten, als Geschäftsausgaben, die Ergebnisse der Unternehmungen, die sie leisteten. Ohne sie wären diese Ergebnisse entsprechend höher gewesen, was sich bei der Besteuerung der Cementfabriken oder des Syndikats ausgewirkt hätte. Wenn sie nun, soweit sie nicht aufgebraucht wurden, bei der Beschwerdegegnerin erfasst werden, so werden Reingewinne besteuert, die der Wehrsteuer für die I. Periode auch unterworfen gewesen wären, wenn die Cementindustrie der Beschwerdegegnerin im Jahre 1940 nur die Zuschüsse gewährt hätte, die zur Deckung der laufenden Betriebsunkosten notwendig waren. Es ist zwar richtig, dass mit niedrigeren Zuschüssen und einer anderen Gestaltung der Beitragsleistung die Steuern, die die Beschwerdeführerin zu bezahlen hat, niedriger hätten gehalten werden können. Dabei wäre aber die Cementindustrie an anderer Stelle, im Syndikat oder bei den Fabriken, höher belastet worden. Diese Auswirkung darf, wenn wirtschaftliche Gesichtspunkte herangezogen werden sollen, nicht übersehen werden.

**62. Auszug aus dem Urteil vom 26. Oktober 1945 i. S. Käserei-genossenschaft Murten gegen Steuer-Rekurskommission des Kantons Freiburg.**

*Wehrsteuer* : Reinertrag von Käserei-genossenschaften.

*Impôt pour la défense nationale* : Produit net de coopératives de fromagerie.

*Imposta per la difesa nazionale* : Prodotto netto delle cooperative di fabbricazione di formaggio.

A. — Die Beschwerdeführerin, Käserei-genossenschaft Murten, ist eine Selbsthilfegenossenschaft von Milchproduzenten. Nach Art. 1 ihrer Statuten von 1925 bezweckt sie, den Mitgliedern die bestmögliche Verwertung der in ihren Betrieben erzeugten Milch zu gewährleisten. Genossenschafter kann jeder mehrjährige Landwirt aus Murten und Umgebung werden, wenn er durch die Generalversammlung aufgenommen wird und das Eintrittsgeld entrichtet, das nach der Betriebsgrösse abgestuft ist. Die Mitgliedschaft endigt durch Austritt, Ausschluss, Einstellung der Milchlieferungen und Verlassen des Einzugsgebietes der Genossenschaft. Die Mitglieder haben keinen Anspruch auf Zinsen oder Dividenden; ein allfälliger Betriebsüberschuss soll zur Äufnung eines Reservefonds verwendet werden. Wer als Genossenschafter ausscheidet, verliert jeden Anspruch am Genossenschaftsvermögen. Im Falle der Liquidation werden Vermögen oder verbleibende Schuld nach Massgabe der Milchlieferungen in dem der Auflösung vorangegangenen Jahr unter die Mitglieder verteilt.

Die Mitglieder sind verpflichtet, sämtliche Milch, die sie nicht selber verbrauchen oder ihrem Verpächter abliefern müssen, der Genossenschaft abzugeben. Die Milch wird zum Teil als Konsummilch verwertet, zum Teil zu Butter und Käse verarbeitet. Der ganze Reinerlös aus der Milchverwertung wird in vierteljährlichen Zahlungen unter die Genossenschafter nach Massgabe ihrer Milchlieferungen in der Weise verteilt, dass zweimal im Jahr à conto Zahlungen gemacht werden und zweimal, auf Grund halbjährlicher Rechnungsabschlüsse, der über die à conto Zahlung hinaus erzielte Mehrerlös bis auf einen Saldo ausgerichtet wird, der für eine Auszahlung von  $\frac{1}{2}$  Rappen für das Kilogramm Milch nicht mehr ausreicht. Warenbezüge werden auf die Guthaben aus Milchlieferungen angerechnet.

B. — Bei der Einschätzung für die II. Periode der eidgenössischen Wehrsteuer wurde angenommen, dass von