Urteilskopf

119 Ib 111

13. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 2. April 1993 i.S. Y. AG gegen Steueramt des Kantons Aargau und Steuerrekursgericht des Kantons Aargau (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 58 BdBSt; Reinertrag der Aktiengesellschaft; Berechnungsperiode.

Berechnung des steuerbaren Reinertrages bei einer Aktiengesellschaft, die das erste der beiden in Betracht fallenden Geschäftsjahre auf 16 Monate und das zweite Geschäftsjahr auf 20 Monate verlängert hat.

Regeste (fr):
Art. 58 AIFD; rendement net de la société anonyme; période de calcul.

Calcul du rendement net imposable d'une société anonyme qui a prolongé le premier des deux exercices entrant en considération à 16 mois et le second exercice à 20 mois.

Regesto (it):
Art. 58 DIFD; reddito netto di una società anonima; periodo di computo.

Calcolo del reddito netto imponibile di una società anonima che ha prolungato il primo dei due esercizi determinanti a 16 mesi e il secondo a 20 mesi.

Sachverhalt ab Seite 112

BGE 119 Ib 111 S. 112

Die X. AG wurde im Jahre 1944 durch Übernahme der Aktiven und Passiven der Einzelfirma X. in A. gegründet. Gesellschaftszweck war der Erwerb sowie die Veräusserung und Verwaltung von Gesellschaften, Beteiligungen und Liegenschaften. Mit Statutenänderung vom 2. Dezember 1985 verlegte die Gesellschaft ihren Sitz nach B.; zugleich wurde sie durch Umstrukturierung zur Holding. Die Gesellschaft wurde am 27. Dezember 1990 durch Fusion mit der Y. AG aufgelöst. Die X. AG schloss ihre Geschäftsjahre früher auf den 30. Juni ab. Das Geschäftsjahr 1984/85 verlängerte sie bis 31. Oktober 1985 auf 16 Monate. Sie erzielte einen Reinertrag von Fr. 1'882'490.–. Darin ist ein Liegenschaftsgewinn von Fr. 2'725'000.– enthalten, den die Gesellschaft im Oktober 1985 realisierte. Im Geschäftsjahr 1985/87, das bis zum 30. Juni 1987 (20 Monate) dauerte, erzielte die Gesellschaft einen Reinertrag von Fr. 4'928.–. In ihrer Steuererklärung für die direkte Bundessteuer 1987/88 rechnete sie die Summe dieser beiden Ergebnisse (36 Monate) auf zwölf Monate um.
Bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer 1987/88 berücksichtigte die Steuerbehörde nur das am 31. Oktober 1985 abgeschlossene Geschäftsjahr, indem sie das Ergebnis von 16 Monaten auf zwölf Monate umrechnete (steuerbarer Reinertrag Fr. 1'411'867.–). Im Einspracheverfahren bestätigte sie diese Veranlagung. Sie erwog, das am 30. Juni 1987 abgeschlossene zweite Geschäftsjahr bilde keine taugliche Bemessungsgrundlage, weil der Abschlusszeitpunkt geplant und nicht rein zufällig sei. Da nur der Abschluss des vom 30. Juni 1984 bis 31. Oktober 1985 dauernden ersten Geschäftsjahres in die Berechnungsperiode falle, müsse auf dieses Geschäftsjahr abgestellt werden (Art. 58 Abs. 4 und 5 BdBSt). Die steuerpflichtige Gesellschaft focht diese Veranlagung an. Sie bestritt, dass sie den Zeitpunkt der Geschäftsabschlüsse aus Gründen der Steuerersparnis

geplant habe. Das erste Geschäftsjahr habe sie bis zum 31. Oktober 1985 verlängert, weil sie überschuldet gewesen wäre, wenn sie den im Oktober 1985 realisierten Gewinn nicht hätte berücksichtigen können; den Abschlusszeitpunkt für das zweite Geschäftsjahr (30. Juni 1987) habe sie aus strukturpolitischen Gründen gewählt: Sie fungiere als Holding der einzelnen Betriebsgesellschaften der X.-Gruppe. Es sei betriebswirtschaftlich sinnvoll, wenn die Gewinne der Betriebsgesellschaften ohne grosse zeitliche Verzögerung "durchgeschüttet" werden könnten. Die Gewinne dieser Gesellschaften sollten also in einem ersten Schritt an die Holding



ausgeschüttet und von dieser in einem zeitlich leicht versetzten Abschluss an die Aktionäre weitergeleitet werden. Es handle sich um eine grundsätzliche geschäftspolitische Entscheidung, die unabhängig von der aktuellen Ertragslage gefällt worden sei. Das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau wies am 28. Februar 1992 die Beschwerde der Steuerpflichtigen ab. Es bejahte eine Steuerumgehung; unter diesen Umständen sei nur das auf zwölf Monate umgerechnete Ergebnis des ersten Geschäftsjahres zu berücksichtigen. Hiegegen führt die Y. AG als Rechtsnachfolgerin der X. AG Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Hauptantrag, den steuerbaren Reinertrag auf Fr. 782'930.– festzusetzen. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. Die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer vom Reinertrag der Aktiengesellschaft ist in Art. 58 BdBSt geregelt. Als steuerbarer Reinertrag gilt der Durchschnitt der Ergebnisse der zwei Geschäftsjahre, die mit den beiden der Veranlagungsperiode vorangegangenen, die Berechnungsperiode bildenden Kalenderjahren zusammenfallen (Art. 58 Abs. 1 und 2 BdBSt). Schliesst die Gesellschaft ihre Rechnung nicht mit dem Kalenderjahr ab, so ist der Jahresdurchschnitt der Ergebnisse der in der Berechnungsperiode abgeschlossenen Geschäftsjahre massgebend (Art. 58 Abs. 3 BdBSt). In Abweichung von dieser Berechnungsweise wird der Veranlagung das Ergebnis des ersten Geschäftsjahres zugrunde gelegt: a) bei Neugründung während eines Steuerjahres; b) wenn bei Beginn der Veranlagungsperiode erst ein Geschäftsjahr abgelaufen ist oder wenn das erste Geschäftsjahr erst im Laufe der Veranlagungsperiode abgeschlossen wird (Art. 58 Abs. 4 lit. a und b BdBSt). Wird der Veranlagung das Ergebnis des ersten Geschäftsjahres zugrunde gelegt und ist dieses Geschäftsjahr länger oder kürzer als ein Kalenderjahr, so wird der Reinertrag auf ein Kalenderjahr umgerechnet (Art. 58 Abs. 5 BdBSt). a) Es ist unbestritten, dass im vorliegenden Fall nur der Abschluss des Geschäftsjahres 1984/85 in die Berechnungsperiode fällt. Das Geschäftsjahr 1985/87 schloss die Gesellschaft erst am 30. Juni 1987 ab, nach Ablauf der hier in Betracht fallenden Berechnungsperiode. Die Vorinstanz folgerte hieraus, dass der Veranlagung nur das in der



Berechnungsperiode abgeschlossene erste Geschäftsjahr 1984/85 zugrunde zu legen sei. Auch wenn von einer Steuerumgehung auszugehen ist, so stellt sich die Frage nach der richtigen Bemessungsgrundlage; es folgt daraus nicht ohne weiteres, dass nur das in der Berechnungsperiode abgeschlossene - einzige - Geschäftsjahr

zu berücksichtigen ist. Diese Lösung ergibt sich aus Art. 58 Abs. 3 BdBSt jedenfalls nicht. Die Bestimmung betrifft nach ihrem Wortlaut (”Ergebnisse der in der Berechnungsperiode abgeschlossenen Geschäftsjahre”) nur den Fall, wo eine Gesellschaft, deren Rechnungen nicht mit dem Kalenderjahr zusammenfallen, in der Berechnungsperiode zwei und nicht nur ein Geschäftsjahr abschliesst (Urteil vom 26. November 1976, ASA 46 S. 121 E. a). Es geht im vorliegenden Fall auch nicht um die Einschätzung einer neugegründeten Gesellschaft aufgrund des Ergebnisses des ersten Geschäftsjahres (Art. 58 Abs. 4 BdBSt): Die Steuerpflicht der X. AG bestand seit 1944. Nach seinem Wortlaut regelt Art. 58 BdBSt den vorliegenden Fall somit nicht. Es ist daher auf die ratio legis abzustellen. b) Art. 58 BdBSt bezweckt allgemein eine gleichmässige und gerechte Besteuerung. Er lässt erkennen, dass überall dort, wo es möglich ist, auf den Jahresdurchschnitt der Ergebnisse eines zwei volle Jahre (24 Monate) umfassenden Zeitraumes abgestellt werden soll (Abs. 1-3); Schwankungen im Geschäftsergebnis einzelner Jahre gleichen sich auf diese Weise in der Regel aus. Bei Neugründungen, auf die sich Art. 58 Abs. 4 BdBSt bezieht, lässt sich dieser Grundsatz nicht durchführen, weshalb dort der Veranlagung das Ergebnis nur des ersten Geschäftsjahres zugrunde zu legen ist. Wo aber eine Unternehmung während der ganzen Dauer der Berechnungsperiode geschäftlich tätig war, ist nach Möglichkeit das Ergebnis eines vollen, 24 Monate umfassenden Zeitraumes zu berücksichtigen (vgl. den erwähnten Entscheid, ASA 46 S. 121). c) Das ist auch im vorliegenden Fall ohne weiteres möglich, nachdem die steuerpflichtige Gesellschaft während der ganzen Dauer der Berechnungsperiode wirtschaftlich tätig war. Der Beschluss über die direkte Bundessteuer stellt zwar keine Mindest- oder Höchstdauer des Geschäftsjahres auf; der Wortlaut deutet lediglich darauf hin, dass es auch länger oder kürzer als zwölf Monate sein kann (Art. 58 Abs. 5 BdBSt; vgl. BGE 98 Ib 327). Nach den handelsrechtlichen Vorschriften bildet jedoch der jährliche Geschäftsabschluss die Regel. Dieses Prinzip war bereits im alten Aktienrecht enthalten (vgl. Art. 662 Abs. 1 aOR, der von der Jahresbilanz spricht) und liegt auch dem neuen Recht zugrunde, das in dieser Beziehung noch klarer ist



(vgl. Art. 662 und 662a OR). Das Steuerrecht knüpft an das Handelsrecht an und anerkennt die handelsrechtskonforme Bilanz und Erfolgsrechnung grundsätzlich als für die Veranlagung verbindliche Grundlage (unter Vorbehalt der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften). Nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit des Handelsrechts für das Steuerrecht ist deshalb die handelsrechtliche Regelung, die grundsätzlich von jährlichen Geschäftsabschlüssen ausgeht, auch bei der Auslegung von Art. 58 BdBSt zu berücksichtigen. d) Nach diesen Grundsätzen war aber die X. AG verpflichtet, mit ihrer Steuererklärung jährliche Geschäftsabschlüsse einzureichen, die jeweils einen Zeitraum von zwölf Monaten umfassen. Da sie ihre Geschäftsjahre aus Gründen der Steuerersparnis verlängert hat, brauchen die Veranlagungsbehörden nicht auf dieses ungewöhnliche Vorgehen Rücksicht zu nehmen. (Darin unterscheidet sich der vorliegende Fall von dem in ASA 46 S. 119 ff. beurteilten, wo das Bundesgericht eine einmalige, mässige Verlängerung eines Geschäftsjahres als zulässig erachtet hat.) Die Beschwerdeführerin ist deshalb verpflichtet, für die Geschäftsperiode vom 1. Juli 1984 bis 30. Juni 1986 zwei Jahresrechnungen mit Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen einzureichen, und zwar je auf den 30. Juni 1985 und den 30. Juni 1986. Die Beschwerdeführerin ist hierzu aufzufordern. Zudem kann die Veranlagungsbehörde nach Art. 91 BdBSt vorgehen. Sie kann insbesondere auf Kosten der Beschwerdeführerin die notwendigen Zwischenabschlüsse anhand der Geschäftsbuchhaltung erstellen lassen, sofern die Beschwerdeführerin ihrer Verpflichtung nicht nachkommen sollte. Die Verhängung einer Busse wegen Verletzung der Buchführungspflicht und von Verfahrenspflichten bleibt vorbehalten. Ebenso eine Einschätzung nach Ermessen, wenn die für die Erstellung der Zwischenabschlüsse notwendigen Unterlagen sich als ungenügend erweisen sollten (Art. 92 BdBSt).