Urteilskopf

81 I 9

3. Urteil vom 18. Februar 1955 i.S. Fonderie et Robinetterie Kugler SA gegen Zürich, Kanton und Oberrekurskommission.
Regeste (de):
Kant. Steuerrecht.

Die im Kanton Zürich geltende Ordnung, wonach im Rahmen einer Besteuerung nach Ertragsintensität nur die als Ertrag versteuerten Reserven als Bestandteile des für die Berechnung des Steuersatzes massgebenden Verhältniskapitals behandelt werden, ist nicht willkürlich.

Regeste (fr):
Droit fiscal cantonal.

N'est pas arbitraire, le principe appliqué par le canton de Zurich et selon lequel, dans le système qui proportionne la charge fiscale à l'intensité du rendement et pour le calcul du capital qui détermine le taux de l'imposition, on ne tient compte des réserves que si elles ont été imposées au titre du bénéfice net.

Regesto (it):
Diritto fiscale cantonale.

Non è arbitraria la prassi vigente nel Cantone di Zurigo, secondo cui nel quadro di un'imposizione basata sull'intensità del reddito si tiene conto, per il computo del capitale proporzionale determinante agli effetti dell'aliquota, soltanto delle riserve che sono state imposte quale utile.

Sachverhalt ab Seite 9

BGE 81 I 9 S. 9

A.- Die Beschwerdeführerin Kugler Metallgiesserei und Armaturenfabrik AG in Genf unterhält seit dem Jahre 1932 ein Atelier und Verkaufsdepot in Zürich und unterliegt daher auch der zürcherischen Steuerhoheit.

BGE 81 I 9 S. 10

Nach dem ersten Weltkrieg, nach ihren Angaben vor Errichtung der Zürcher Filiale, ging sie unter dem Eindruck der Nachkriegskrise und des Zerfalls der Kupferpreise dazu über, ihre Warenvorräte vorsichtig zu bewerten. Sie setzte diese Bilanzierungsweise mindestens bis 1934 fort. Ende 1934 wies sie in der Buchhaltung auf der Aktivseite Waren im Betrage von Fr. 718'595.55 aus, und stellte ihnen eine "Reserve auf Waren" im Betrage von Fr. 595'069.55 gegenüber. In der Bilanz auf den 31. Dezember 1934 wurde nur der Saldo im Betrage von Fr. 123'526.– ausgewiesen. Bis zum Jahre 1937 verminderte sich der in den Büchern als Reserve auf Waren verbuchte Posten auf Fr. 424'063.85. In Genf verlangte die Beschwerdeführerin erstmals bei der Einschätzung

für die Krisenabgabe III (1938) die Anrechnung dieser Reserve beim Verhältniskapital. Dem Begehren wurde stattgegeben. Ebenso wurde die Reserve bei der Einschätzung zum I. und zum II. Wehropfer (1940 und 1945) als Bestandteil des steuerbaren Vermögens behandelt. Die Beschwerdeführerin legt im Verfahren vor Bundesgericht einen Bilanzauszug auf den 31. Dezember 1939 vor, in welchem die Reserve im angegebenen Betrage ausgewiesen ist.

B.- In Zürich wurde in diesem Zeitraum weder die Anrechnung der Reserve als Bestandteil des für die Steuerberechnung massgebenden Vermögens in Anspruch genommen, noch auch der Posten "Reserve auf Waren" in den den Steuererklärungen der Beschwerdeführerin beigegebenen Bilanzen ausgewiesen. In diesen war das Warenkonto nach wie vor nur mit seinem Saldobetrage aufgeführt. Die Warenreserve erscheint in den in Zürich eingereichten Bilanzen erstmals in dem der Steuererklärung für 1945 beiliegenden Abschluss auf den 31. Dezember 1944.
Die Beschwerdeführerin war in Zürich nach unbestrittener Feststellung im Entscheide der Oberrekurskommission im Jahre 1934 zur Besteuerung herangezogen worden. Die "Reserve auf dem Warenlager", die nicht als Bestandteil

des steuerbaren Kapitals ausgewiesen worden war, wurde weder damals noch auch seither als steuerbarer Ertrag ausgewiesen. Sie wurde auch dann nicht in die Ertragsbesteuerung einbezogen, als die Beschwerdeführerin seit Ende 1944 anfing, sie in den Bilanzen auszuweisen. Bei den Steuereinschätzungen 1948-1950 entstand Streit darüber, ob die Reserve von Fr. 424'063.– dem steuerbaren und gleichzeitig für die Berechnung des Ertragssteuersatzes massgebenden Kapitals zuzurechnen sei. Während die Rekurskommission I - ausgehend von der Annahme, die Bildung einer als Kapitalbestandteil anzusehenden Reserve auf Waren im angegebenen Betrage habe schon vor Errichtung der zürcherischen Betriebsstätte stattgefunden - deren Zurechnung zum steuerbaren Kapital anordnete, lehnte die Oberrekurskommission, auf Beschwerde des Steuerkommissärs hin, die Hinzurechnung ab, weil nach feststehender Praxis (RB. 1933 Nr. 25 und 26 = ZBl. 35, 483 = ZR 33 Nr. 87; RB 1941 Nr. 21 mit Zitaten) nur die als Ertrag versteuerten Reserven steuerbares Eigenkapital bilden und ein Vermögenszuwachs, der noch nicht als steuerbarer Ertrag ausgewiesen ist, nicht zum steuerbaren Kapital gerechnet werden dürfe. Eine Ausnahme wäre nur zu machen, wenn der Anlass, die Warenreserve als Ertrag zu besteuern, vor Eintritt der Steuerpflichtigen in die zürcherische Steuerpflicht (1. April 1932) entstanden wäre. Dies sei aber nicht anzunehmen, da die Reserve aus geschäftsmässig begründeten und steuerrechtlich nicht zu beanstandenden Abschreibungen gebildet worden sei, als steuerrechtlich zulässige vorsichtige Warenbewertung zu gelten habe und diesen Charakter solange bewahre, bis die Pflichtige selbst sich dazu entschliesse, den Mehrwert auf dem Warenlager als Ertrag und Eigenkapital auszuweisen. Nach zürcherischer Praxis könne ein Vermögenszuwachs erst bei seiner Realisierung oder bei freiwilliger Aufwertung als steuerbarer Ertrag erfasst werden. Das gelte auch für stille Reserven auf dem Warenlager (RB 1947 Nr. 29 = ZBl. 48, 515 = ZR 46 Nr. 30).

Es könne daher keine Rede davon sein, dass vor Eintritt der Pflichtigen in die zürcherische Steuerpflicht irgendein Anlass entstanden wäre, die durch vorsichtige Warenbewertung herangewachsene Reserve als Ertrag zu besteuern. Auch seither sei kein Anlass zur Besteuerung eingetreten. Am 31. Dezember 1934 habe die Pflichtige eine Warenreserve wohl in der Buchhaltung, nicht aber in der für die Steuerbehörden massgebenden Bilanz ausgewiesen. Nach der Bilanzierung auf Ende 1934 erscheine die "Reserve auf dem Warenlager"

als interner Wertberichtigungsposten. Eine als Ertrag steuerbare Aufwertung des Warenlagers sei darin nicht zu erblicken. Als Ende 1944 erstmals gegenüber Dritten wirksam eine "Reserve auf dem Warenlager" bilanziert wurde, habe diese noch immer sehr wohl als Wertberichtigungsposten (Rückstellung) aufgefasst werden können, solange nicht die Steuerpflichtige selbst die angeblichen Reserven auf dem Warenlager (durch Auflösung der Rückstellung über das Gewinn- und Verlustkonto) als Ertrag auswies. Das sei bis zu den für die Einschätzungen 1948-1950 massgebenden Abschlüssen unstreitig nie geschehen. Wenn die je auf Ende 1947, 1948 und 1949 erstellten Bilanzen überhaupt ertragssteuerfähige Reserven enthalten, so seien diese doch nicht als Ertrag besteuert und auch nicht steuerbar geworden und deshalb dem steuerbaren Kapital nicht zuzurechnen.

C.- Hiegegen richtet sich die staatsrechtliche Beschwerde mit dem Antrage, den angefochtenen Entscheid aufzuheben, soweit die Anrechnung der Reserve von Fr. 424'063.85 bei Berechnung des steuerbaren Kapitals und bei Festsetzung der Ertragssteuer abgelehnt wurde, und die Steuerfaktoren und Steuersätze entsprechend festzusetzen, eventuell die Sache zu neuer Beurteilung zurückzuweisen. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, die Reserve sei von den Genfer Behörden seit 1938 sowohl für die kantonalen Steuern als auch bei den eidgenössischen

Steuern als kapitalbildende Reserve anerkannt und namentlich auch beim I. eidg. Wehropfer als solche deklariert worden. Die Genfer Behörden hätten festgestellt, dass die Reserve seit dem 31. Dezember 1934 ordnungsgemäss gebucht worden sei und dass die Bildung der Reserve auf die Zeit zwischen 1918 und 1927 zurückgehe. Die Zürcher Steuerbehörde handle willkürlich, wenn sie für einen Zeitraum, in welchem eine Unternehmung der zürcherischen Steuerhoheit nicht unterstand, deren Verhältnisse nach ihrer eigenen Steuergesetzgebung überprüfe und damit vom Steuerpflichtigen verlange, dass er den Anforderungen einer Gesetzgebung genüge, mit der er nichts zu tun hatte und deren Anforderungen er erst von dem Zeitpunkt an zu genügen brauchte, in dem er ein Steuerdomizil begründete. Die Zürcher Steuerbehörde müsse sich vielmehr darauf beschränken, zu prüfen, ob die zuständige Steuerbehörde, d.h. diejenige von Genf, die Reserve als Bestandteil des steuerbaren Kapitals anerkannt hatte. Es sei daher nur die Lösung der Steuerrekurskommission I möglich, die festgestellt habe, dass die Reserve vor Errichtung der Filiale bestand, und sich damit der Entscheidung der Genfer Behörden angeschlossen habe.
Die Beschwerdeführerin- habe die Reserve beim I. Wehropfer als steuerbares Vermögen deklariert. Diese Erklärung habe von rechtswegen zur Folge, dass die Beschwerdeführerin für die Gewinne, aus denen sie gebildet wurde, die eidg. Amnestie von 1940 anrufen könne. Das Begehren der Zürcher Behörde, dass die Reserve über Gewinn- und Verlustkonto ausgewiesen werden müsse, um als kapitalbildend anerkannt zu werden, bezwecke nur, die Beschwerdeführerin um den Genuss der Amnestie zu bringen. Es verstosse daher gegen diese. Das Zürcher Steuergesetz gestatte nicht nur, wie die Oberrekurskommission annehme, den Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung als Gewinn anzusehen, es anerkenne als Gewinn vielmehr auch, ohne Verbuchung über Gewinn und Verlust, die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen.

Hier handle es sich zweifellos um solche.
Die Behauptung im angefochtenen Entscheid, die Zürcher Steuerbehörden hätten keine Möglichkeit gehabt, eine Aufwertung als Ertrag zu besteuern, sei missbräuchlich. Die Reserve sei nicht nur seit dem 31. Dezember 1934 verbucht gewesen, sondern sogar in die Bilanz von 1944 aufgenommen worden, und die Beschwerdeführerin habe die Zürcher Steuerbehörde von jeher darauf aufmerksam gemacht, dass sie die Reserve als

Bestandteil des steuerbaren Kapitals behandelt haben möchte in gleicher Weise, wie sie es bei den Genfer Steuerbehörden und bei den verschiedenen Behörden für die eidg. Spezialsteuern (Wehrsteuer und Wehropfer) verlangt habe. Es bedeute Willkür zu verlangen, dass die Reserve über die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werde, nur damit sie der Besteuerung als Ertrag unterworfen werden könne. Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen

Erwägungen

in Erwägung:

1. Mit der staatsrechtlichen Beschwerde aus Art. 4 BV, die rein kassatorischen Charakter hat, kann nur die Aufhebung des angefochtenen Entscheides beantragt werden. Soweit mit der vorliegenden Eingabe andere Begehren erhoben werden, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Nicht einzutreten ist weiterhin auf die Behauptung, der angefochtene Entscheid verletze die bundesrechtliche Steueramnestie vom Jahre 1940. Diese Rüge, die im direkten verwaltungsrechtlichen Prozess gemäss Art. 111, lit. a OG zu beurteilen ist, wurde von der Beschwerdeführerin nachträglich zum Gegenstand einer besonderen Eingabe an das Bundesgericht gemacht und scheidet daher hier aus.

2. Die Praxis der Zürcher Oberrekurskommission, wonach nur die als Ertrag versteuerten Reserven steuerbares Eigenkapital bilden (RB 1933 Nr. 25 und 26), ist mit Recht nicht als willkürlich angefochten worden. Wenn sie auch nicht die einzige, an sich denkbare Ordnung für das steuerbare Kapital einer Aktiengesellschaft ist, so

erscheint sie doch jedenfalls als eine mögliche und - im Rahmen einer Besteuerung, die auf die Ertragsintensität als wesentliches Element für die Steuerbemessung abstellt - einleuchtende Regelung. Im übrigen beruht der Entscheid der Oberrekurskommission auf der Annahme, dass die Anrechnung der Reserve als steuerbares Kapital stattzufinden hätte, wenn die Reserve vor dem Eintritt der Steuerpflichtigen in die zürcherische Steuerhoheit in Genf als Ertrag versteuert worden wäre oder wenn sie als Ertrag hätte besteuert werden können und unter der Annahme, dass zürcherisches Recht anwendbar gewesen wäre, hätte besteuert werden müssen. Damit wird die Beschwerdeführerin nicht, wie sie behauptet, einer für sie im massgebenden Zeitpunkt nicht geltenden Steuergesetzgebung unterstellt, sondern es wird zusätzlich, zu ihren Gunsten, neben der Behandlung, die am damaligen Steuerort tatsächlich stattgefunden hat, ein weiterer Gesichtspunkt, der die Anrechnung der Reserve als steuerbares Kapital ermöglichen würde, in die Untersuchung einbezogen. In einer solchen Erweiterung der Untersuchung zu Gunsten des Steuerpflichtigen kann aber unmöglich Willkür liegen. Dass das Ergebnis negativ ausgefallen ist, ändert daran nichts. Im Jahre 1932, dem Zeitpunkt, in welchem die Betriebsstätte in Zürich gegründet wurde und die Beschwerdeführerin unter die Steuerhoheit und Steuergesetzgebung des Kantons Zürich trat, war die Reserve unbestrittenermassen in der Bilanz nicht ausgewiesen und sie hatte, wie die Oberrekurskommission überzeugend dartut, sowohl nach ihrer Veranlassung als auch nach der - übrigens noch in der staatsrechtlichen Beschwerde vorgebrachten - Begründung den Charakter einer internen Berichtigung der Warenbewertung (vgl. dazu auch BGE 69 I S. 274). Die Anerkennung als steuerbares Kapital bei der Besteuerung in Genf und bei den eidgenössischen direkten Steuern fand erst viel später statt in einem Zeitpunkt, in welchem die Beschwerdeführerin

längst der zürcherischen Steuergesetzgebung unterstand, der Vorwurf, es werde auf die Beschwerdeführerin eine für sie nicht geltende Gesetzgebung angewandt, daher überhaupt nicht zutreffen kann.

3. Seit 1932 unterlag die Beschwerdeführerin der zürcherischen Steuerhoheit. Die zürcherische Steuerpraxis lässt die Überführung einer aus geschäftsmässig begründeten Abschreibungen herrührenden Reserve in das steuerbare Kapital davon abhängen, dass der Steuerpflichtige die Reserve in der einen oder andern Form realisiert, was in der Regel dazu führt, dass die Reserve als Ertrag ausgewiesen wird. Bis dies geschieht, hat es bei der Gestaltung der Sachlage sein Bewenden, die durch Anerkennung der Geschäftsmässigkeit der vom Steuerpflichtigen in Anspruch genommenen Abschreibungen geschaffen wurde. In einer Besteuerung, die sich in dieser Weise nach der Haltung richtet, die der Steuerpflichtige nach seinem geschäftlichen Ermessen einnimmt, kann aber unmöglich Willkür liegen. Widerspruchsvoll und in diesem Sinne willkürlich verhält sich die Beschwerdeführerin, die auf der einen Seite die Reserven, die aus mit dem Zerfall der Rohmaterialpreise begründeten Abschreibungen entstanden sind, als definitiv erworbenes Kapital behandelt wissen will, anderseits aber dem ordnungsgemässen Ausweis der entsprechenden Erträgnisse über Gewinn- und Verlustrechnung auszuweichen versucht.