

forderungen auch für die Jahre 1907 bis 1909 als willkürlich und unstatthaft erklärt wird. Dagegen behaupten die Rekurrenten zu Unrecht, dass schon für 1910 solche Forderungen nicht mehr erhoben werden dürfen. Wenn § 36 Steuergesetz von « den letzten zehn Jahren » spricht, so sind darunter offenbar die zehn letzten, dem Jahre der Entdeckung der Hinterziehung bzw. der Nachsteuerbefreiung vorangehenden Steuerjahre zu verstehen und nicht ein Zeitraum von zehn Kalenderjahren vom Tage dieser Verfügung bzw. Entdeckung an zurückgerechnet. Für das laufende Jahr kommt dann eine Nachforderung nicht mehr in Betracht, indem für es schon die ordentliche Steuer auf Grund der neuen Vermögensfeststellung zu erheben ist. Die für die Berechnung der zivilrechtlichen Verjährung geltenden Grundsätze können hier nicht ohne weiteres massgebend sein, weil sie auf ganz anderen Verhältnissen und Voraussetzungen beruhen. Jedenfalls kann die gedachte Auslegung nicht als willkürlich bezeichnet werden, sodass eine weitergehende Gutheissung der Beschwerde als für die Jahre 1907 bis 1909 auf Grund des allein als Beschwerdegrund in Betracht kommenden Art. 4 BV ausgeschlossen ist.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Entscheid des Regierungsrates des Kantons Thurgau vom 31. Dezember 1920 insoweit aufgehoben, als darin die Nachsteuer- und Steuerbusspflicht auch auf die Jahre 1907 bis 1909 ausgedehnt wird.

50. Urteil vom 28. Oktober 1921

i. S. Gewerbebank Zürich gegen Zürich Steuer-Oberrekurskommission.

Kantonales Steuerrecht (Zürich). Die Praxis der kantonalen Behörden, wonach bei der von Aktiengesellschaften an Stelle der Einkommenssteuer erhobenen Ertragssteuer die während der für die Veranlagung massgebenden Periode bezahlten kantonalen Steuern und eidgenössischen Kriegssteuern nicht zu den steuerpflichtigen Reinertrag mindernden Betriebsausgaben gehören, ist nicht willkürlich.

A. — Das zürcherische Gesetz betreffend die direkten Steuern vom 25. November 1917 bestimmt in den §§ 27, 30 und 31 Abs. 2 :

« § 27. Aktiengesellschaften, Genossenschaften und Vereine mit wirtschaftlichen Zwecken zahlen an Stelle der Einkommenssteuer eine Ertragssteuer und an Stelle der Ergänzungssteuer (auf dem « reinen Vermögen ») eine Kapitalsteuer. Die Steuern werden vom durchschnittlichen Reinertrag der drei letzten Geschäftsjahre und vom Kapital des letzten Geschäftsjahres erhoben. »

« § 30. Als steuerpflichtiger Reinertrag gelten :

1. Der Aktivsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung abzüglich des Saldovortrages aus der letzten Rechnung ;
2. Alle vor Berechnung des Aktivsaldo ausgeschiedenen, für solche Verwendungen beanspruchten Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht als geschäftsmässig begründete Betriebsausgaben betrachtet werden können, wie z. B. Aufwendungen für Anschaffung und Verbesserungen von Vermögensobjekten, Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital, freiwillige Zuwendungen an Dritte ;

3. Abschreibungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind.

Dagegen sind nicht als steuerpflichtiger Reinertrag, sondern als Betriebsausgaben zu behandeln : Zuweisungen an kapitalsteuerfreie Fonds der Pflichtigen ;

Rabatte, Skonti, Umsatzbonifikationen, Rückvergütungen an Mitglieder und Kunden; von Versicherungsgesellschaften auf Gegenseitigkeit zur Verteilung an ihre Mitglieder bestimmte Ueberschüsse.»

« § 31 Abs. 2. Nicht als steuerpflichtiges Kapital zu behandeln sind die dauernd für gemeinnützige oder soziale Zwecke bestimmten Fonds, deren Verwendungsart nachweisbar rechtlich so festgelegt ist, dass weder das Fondsvermögen noch dessen Erträge von irgendwelcher Seite zweckwidrig in Anspruch genommen werden können.»

Im « beleuchtenden Berichte » zur Volksabstimmung über die Gesetzesvorlage, verfasst vom Regierungsrate, heisst es u. a. : « Der Reinertrag der Aktiengesellschaft wird aus dem gesamten Geschäftsergebnis berechnet durch Ausscheidung der eigentlichen Geschäftsausgaben wie Zinsen, S t e u e r n, Besoldungen, Rückvergütungen, Rabatte, usw. Dagegen gelten Aufwendungen für Anschaffung und Verbesserung von Vermögensgegenständen..... als Teile des Reinertrages.»

Bei Aufstellung des Selbsteinschätzungsformulars für Aktiengesellschaften, Genossenschaften und wirtschaftliche Vereine wurde dann aber an dieser Auffassung nicht festgehalten. Es zählt unter den Aufwendungen, die, weil keine « geschäftsmässig begründeten Betriebsausgaben » darstellend, in der Einschätzung dem Aktivsaldo der Gewinn- und Verlustrechnung hinzugefügt werden müssen, u. a. auf die Ausgaben für « Gemeinde-, Staats- und eidgenössische Steuern, mit Ausnahme der Kriegsgewinnsteuer, der für die Einschätzung massgebenden Jahre.» Die Rekurrentin, Aktiengesellschaft Gewerbebank Zürich, war bei Einreichung der Steuererklärung für 1919 dieser Weisung nachgekommen. Anlässlich der Selbsteinschätzung für 1920 weigerte sie sich dann aber, die entsprechenden Beträge unter den steuerpflichtigen Reinertrag einzustellen, und verlangte, dass sie sowohl für die — noch nicht vorge-

nommene — endgültige Einschätzung pro 1919 als für diejenige pro 1920 als steuerfrei zu behandeln seien. Der Anstand wurde als solcher über die Steuerpflicht einzelner Einkommensteile im Sinne von § 7 des Steuergesetzes der kantonalen Finanzdirektion zur Erledigung überwiesen. Sowohl diese als die kantonale Oberrekurskommission, an welche die Gewerbebank die Sache weiterzog, lehnten indessen das Begehren ab, die Oberrekurskommission durch Entscheid vom 9. Dezember 1920 mit der Begründung : der Begriff des steuerpflichtigen Reinertrages sei in § 30 des Steuergesetzes näher umschrieben. Diese besondere steuerrechtliche Begriffsbestimmung und nicht die kaufmännischen und allfälligen sonstigen abweichenden Anschauungen müssten deshalb für die Steuerberechnung massgebend sein. Die Entscheidung hänge demnach davon ab, ob die vor Berechnung des Aktivsaldos ausgeschiedenen Zahlungen für Steuern als geschäftsmässig begründete Betriebsausgaben im Sinne von § 30 Ziff. 2 gelten könnten. Dies sei jedenfalls für die entrichteten Staats- und Gemeindesteuern zu verneinen. Die betreffenden Zahlungen seien nicht für die Durchführung des Betriebes gemacht worden, wie sie andererseits nicht nur dann zu machen gewesen seien, wenn ein Betrieb stattgefunden habe, sondern wenigstens die Kapitalsteuer selbst bei Ruhen des Betriebes während der massgebenden Periode geschuldet werde. Es handle sich also nicht um Aufwendungen, die eine Folge des Betriebes bilden oder im Interesse eines gegenwärtigen oder künftigen Betriebes erfolgen. Vielmehr seien sie einfach geschehen, um eine öffentlichrechtliche Pflicht zu erfüllen. Dass eine dauernde Nichterfüllung dieser Pflicht allenfalls zur Einstellung des Betriebes führen könne, mache die betreffenden Leistungen noch nicht zu Betriebsausgaben. Auch unter den Verwendungen, welche in § 30 Abs. 2 durch ausdrückliche Vorschrift den Betriebsausgaben gleichgestellt würden, figurierten die Steuern

nicht. Dass der beleuchtende Bericht zur Volksabstimmung irrtümlicherweise eine andere Ansicht vertreten habe, hindere nicht, das Gesetz nach seiner richtigen Auslegung anzuwenden: denn nicht jene Erläuterung, sondern der Gesetzestext sei in der Volksabstimmung angenommen worden. Was die eidgenössischen Steuern betreffe, so sei die Kriegssteuer gleich zu behandeln wie die kantonalen Steuern. Hinsichtlich der weitem eidgenössischen Abgaben aber sei der Rekurs gegenstandslos. Der Abzug der Kriegsgewinnsteuern werde durch das Einschätzungsformular erlaubt. Und die Stempel- und Verkehrssteuern habe die Rekurrentin, soweit sie solche habe entrichten müssen, nach der Rekurschrift zu schliessen, tatsächlich bereits vom steuerpflichtigen Reingewinn in Abzug gebracht, während die Finanzdirektion in der Rekursbeantwortung erkläre, zur Frage, wie solche Auslagen zu behandeln seien, noch keine Stellung genommen zu haben. Es liege also insoweit eine der Entscheidung bedürftige Steuerstreitigkeit zur Zeit nicht vor.

B. — Gegen den Entscheid der Oberrekurskommission hat die Gewerbebank Zürich die staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 BV (willkürlicher Gesetzesanwendung) ans Bundesgericht ergriffen mit dem Antrage auf Aufhebung. Aus der Fassung des § 30 des Steuergesetzes, so wird ausgeführt, der als steuerpflichtig den Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung erkläre und dazu lediglich die vorher als Betriebsausgaben und Abschreibungen ausgeschiedenen Verwendungen hinzurechne, die nicht geschäftsmässig begründet seien, ergebe sich der zwingende Schluss, dass der Gesetzgeber für den Begriff des Reinertrages auf die Grundsätze der kaufmännischen Buchführung, speziell die finanztechnische Bedeutung des Begriffes abstelle. Danach seien aber die Steuern Geschäftskosten par excellence, müssten geradezu als solche in die Rechnung vor Feststellung des Reingewinnes

eingestellt werden und könnten niemals als Bestandteil des letzteren gelten. Das Gesetz unterscheide auch nur zwischen Reinertrag einerseits und Betriebsausgaben andererseits; eine dritte Kategorie geschäftsmässig begründeter Ausgaben, die nicht Betriebsausgaben seien, kenne es nicht. Eine nicht willkürliche Auslegung müsse daher notwendig zur Annahme führen, dass mit den Betriebsangaben alle Ausgaben gemeint seien, die der Betrieb eines Geschäftes mit sich bringen könne, gleichgültig, ob sie zur Förderung des Unternehmens selbst oder zur Erfüllung einer öffentlichen Pflicht dienen oder auf irgend einem anderen Grunde beruhen. Dieser Auffassung könnten die in § 30 Abs. 1 Ziff. 2 erwähnten Fälle nicht abzugsfähiger Ausgaben nicht entgegengehalten werden, da es sich dabei durchwegs um Verwendungen handle, die ihrer Natur nach eigentlich zum Reingewinn gehörten und deshalb nicht geschäftsmässig begründet seien, freiwillige Beiträge, die ohne das Unternehmen zu gefährden, unterbleiben könnten und deren Vornahme völlig im Belieben des Unternehmers stehe. Ebenso sei die Nichtaufnahme der Steuern unter die Fälle des § 30 Abs. 2 unerheblich; denn dort seien nur Posten aufgeführt, bei denen es sonst fraglich wäre, ob sie für Reinertrag oder Betriebsausgaben zu halten seien, während bei den Steuern darüber kein Zweifel bestehen könne. Es gehe auch nicht an, die im « beleuchtenden Berichte » des Regierungsrates enthaltene, der Ansicht der Rekurrentin entsprechende Auslegung einfach als bedeutungslos zu erklären. Als Weisung, die jedem Bürger zugestellt worden sei, um ihn über Tragweite und Konsequenzen des Gesetzes zu unterrichten, sei dieser Bericht wie Gesetzesmaterial zu behandeln, das bei Ermittlung des Gesetzeswillens berücksichtigt werden müsse. Seine grundlose Missachtung enthalte einen Willkürakt. Dieselbe Steuerbehörde, die den Abzug der Gemeinde-, Staats- und eidgenössischen Kriegsteuern verweigere, gestatte andererseits denjenigen der

Kriegsgewinnsteuern, wie wenn es in ihrem Ermessen stünde, das Gesetz in einem Fall so, im andern anders zu interpretieren.

C. — Die Oberrekurskommission hat auf Gegenbemerkungen verzichtet. Der Regierungsrat von Zürich hat namens des Kantons Zürich Abweisung der Beschwerde beantragt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

Das Bundesgericht hat sich schon früher (AS 32 I S. 310 und dort zitierte Urteile, 39 I S. 10 Erw. 5) wiederholt dahin ausgesprochen, dass die Frage, ob bei Feststellung des steuerpflichtigen « Reinertrages » (« reinen Einkommens ») aus einem geschäftlichen Unternehmen die vom Unternehmen während der für die Veranlagung massgebenden Periode entrichteten allgemeinen kantonalen Vermögens- und Einkommenssteuern als den Reinertrag bzw. das reine Einkommen mindernde Aufwendungen von diesem abgezogen werden dürfen, eine solche der Anwendung und Auslegung der positiven kantonalen Steuergesetzgebung sei und, soweit sich nicht aus deren Vorschriften mit Bestimmtheit ein anderer Wille ergebe, die Verweigerung jenes Abzugs nicht als willkürlich bezeichnet werden könne. In verschiedenen Entscheidungen aus neuerer Zeit hat er diese Praxis auch auf den Abzug der als eidgenössische Kriegs- oder Kriegsgewinnsteuer bezahlten Beträge vom der kantonalen Besteuerung unterliegenden Reineinkommen bzw. Reinertrage ausgedehnt (AS 44 I 142 ff. und die nicht publizierten Urteile i. S. von Roll'sche Eisenwerke gegen Solothurn vom 8. Okt. 1920 und i. S. Geering und Zuber gegen Basel-Stadt vom 6. Nov. 1920. Die Rekurrentin nimmt selbst auf die Rechtssprechung des Bundesgerichts Bezug, ohne deren Richtigkeit anzufechten. Sie hält aber dafür, dass dieselbe ihrer Beschwerde deshalb nicht entgegengehalten werden könne, weil das neue zürcherische Steuergesetz den Begriff des der Er-

tragssteuer unterliegenden Reinertrages von Aktiengesellschaften, Genossenschaften und wirtschaftlichen Vereinen in einer Weise umschreibe, welche die Behandlung der Aufwendungen für Steuern als Teil dieses Reinertrages notwendigerweise ausschliesse. Die Gründe, welche sie dafür anführt, reichen indessen nicht aus, um die abweichende Auslegung der Oberrekurskommission als willkürlich und gegen klares Recht verstossend erscheinen zu lassen, wie es zur Annahme einer Rechtsverweigerung erforderlich wäre. Allgemein gesprochen ist dagegen zunächst zu erinnern, dass auch da, wo ein kantonales Steuergesetz sich gewisser in der kaufmännischen Sprache oder der handels- (insbesondere aktien-) rechtlichen Gesetzgebung eingebürgerter Ausdrücke bedient, der damit verbundene Sinn nicht notwendig derselbe zu sein braucht wie dort, sondern sehr wohl ein davon verschiedener spezifisch steuerrechtlicher sein kann, weshalb z. B. bereits die Auffassung des im baselstädtischen Steuergesetze für Aktiengesellschaften als Objekt der Ertragssteuer bezeichneten « Reingewinns » der Gesellschaft als Betriebs- nicht Vermögenstandsgewinn als vor Art. 4 BV nicht anfechtbar erklärt worden ist (AS 36 I S. 210 ff.). Vom Standpunkte des positiven zürcherischen Steuerrechts aus aber fällt in Betracht, dass, wenn der Gesetzgeber für den Begriff des Reinertrages einfach auf die kaufmännischen (handelsrechtlichen) Anschauungen hätte abstellen und als denselben mindernde Aufwendungen alles anerkennen wollen, was danach in die Jahresrechnung unter den Ausgaben eingestellt sein muss, bevor von einem (verteilbaren) Reingewinn gesprochen werden kann, er sich darauf hätte beschränken können, in § 30 Ziff. 2 die Hinzurechnung derjenigen Verwendungen vorzuschreiben, die nicht geschäftsmässig begründet sind oder nicht sowohl wirkliche Ausgaben als eine Vermehrung des Anlagekapitals des Unternehmens darstellen, um anschliessend die Fälle beispielsweise

anzuführen, die er besonders hierunter gestellt wissen wollte. Der Umstand, dass das Gesetz nicht so gefasst ist, nicht von « geschäftsmässig begründeten Ausgaben » schlechthin, sondern von « geschäftsmässig begründeten Betriebsausgaben » spricht, lässt jedenfalls ohne Willkür den Schluss zu, dass der Kreis der abzugsfähigen Verwendungen ein kleinerer sein sollte, als es die Rekurrentin postuliert, dazu der engere Kausalzusammenhang mit dem Betriebe des Unternehmens vorausgesetzt wurde, wie er im angefochtenen Entscheide umschrieben wird. Dass danach die Ausgaben für Steuern der hier in Frage stehenden Art keine Betriebsausgaben darstellen, bedarf aber keiner weiteren Begründung und wird von der Rekurrentin selbst nicht bestritten. Die in der Beschwerdeantwort des Regierungsrats angeführte Litteratur (KLAUS, Steuerabzug im Kanton Zürich im Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Jahrgang 1921 S. 41 ff.; BLUMENSTEIN, zur Frage des Abzugs der eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer bei Berechnung einer kantonalen allgemeinen Einkommenssteuer in Vierteljahrschrift für schweizerisches Abgaberecht, Bd. I S. 113 ff.) zeigt übrigens, dass die Verweigerung des Abzugs dieser Zahlungen vom steuerpflichtigen Reinertrag sich auch, abgesehen von der engeren oder weiteren Fassung des betreffenden kantonalen Steuergesetzes, durch allgemeine sachliche Erwägungen hinlänglich stützen lässt, um den Vorwurf der Willkür auszuschliessen. Ist demnach die Auslegung der Oberrekurskommission an sich aus Art. 4 BV nicht anfechtbar, so kann sie aber auch nicht deshalb unzulässig werden, weil sie sich mit der im « beleuchtenden Berichte » zur Volksabstimmung vertretenen Auffassung in Widerspruch setzt. Da dem Regierungsrat als blosser Vollziehungsbehörde die Befugnis zu authentischer Interpretation der Gesetze nicht zusteht, kann es sich bei jenem Berichte rechtlich nicht um mehr als eine Ansichtsäusserung über den Inhalt der Abstim-

mungsvorlage handeln, die die zur Anwendung der Gesetze gewordenen Vorlage berufenen Behörden (Finanzdirektion und Oberrekurskommission) umsoweniger zu binden vermag, als nichts dafür vorliegt und nicht behauptet ist, dass die Deutung des Entwurfes im einen oder anderen Sinne gerade in diesem Punkte auf das Schicksal der Abstimmung von entscheidendem oder auch nur von erheblichem Einflusse gewesen sei. Erwägt man, dass bei der durch das neue Gesetz vorgenommenen allgemeinen Aenderung des bisherigen Systems der direkten Besteuerung eine Reihe wichtiger grundsätzlicher Fragen zur Erörterung standen, denen gegenüber die heute streitige doch mehr als ein blosses Detail erscheint, so ist dies von vorneherein durchaus unwahrscheinlich. Die abweichende Behandlung der Kriegsgewinnsteuer aber findet in den Besonderheiten dieser Abgabe, insbesondere ihrer Höhe, welche sie, wenn nicht formellrechtlich so doch wirtschaftlich, nach dem Zugeständnis in der Botschaft des Bundesrates zur neuen eidgenössischen Kriegssteuer selbst, schon mehr einer Gewinnbeteiligung des Staates als einer Steuer annähert, eine genügende Rechtfertigung, um die Behauptung eines darin liegenden inneren Widerspruchs in der Praxis der kantonalen Behörden als unbegründet erscheinen zu lassen.

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird abgewiesen.