

Steuerlast den neuesten Entscheid vom 22. Dezember 1945 i. S. Odermatt und Mitbeteiligte gegen Landrat Nidwalden E. 2).

2. — Auf die Beschwerde ist noch aus einem andern Grunde nicht einzutreten. Wie in anderen Kantonen, so werden auch in Glarus die Befugnisse der Ortsgemeinde, ihr eigener Wirkungskreis, nicht durch die Verfassung, sondern durch das Gesetz umschrieben (Art. 72 KV). Auch Art. 73 KV bestimmt infolgedessen den Umfang der staatlichen Aufsichtsgewalt nicht erschöpfend, sondern erwähnt nur einen einzelnen Tatbestand, für den sie jedenfalls vorbehalten bleibt, und schliesst die Erweiterung auf andere Fragen durch die Gesetzgebung nicht aus. Durch die Übernahme in das Gemeindegesetz (§ 34) sind überdies die Grundsätze des Art. 73 KV ebenfalls zu einem Bestandteil der Gesetzgebung geworden und im Zusammenhang mit dieser auszulegen. Die Anwendung einfachen kantonalen Gesetzesrechts kann aber der Staatsgerichtshof nur im beschränkten Rahmen von Art. 4 BV, der Willkür und Rechtsverweigerung, nachprüfen. Nur in diesem beschränkten Rahmen steht ihm deshalb auch die Überprüfung der Frage zu, ob durch einen staatlichen Aufsichtsentscheid die gesetzlichen Vorschriften über das Selbstbestimmungsrecht der Gemeinden missachtet worden seien (nicht veröffentlichte Urteile vom 6. Mai 1921 i. S. Einwohnergemeinde Baden E. 1, vom 8. Mai 1936 i. S. Weber, vom 6. November 1936 i. S. Jolissaint E. 4). Zur Begründung der staatsrechtlichen Beschwerde hätte deshalb die Behauptung gehört, dass der Regierungsrat sich durch den angefochtenen Entscheid einer willkürlichen Überschreitung der ihm zustehenden Aufsichtsgewalt schuldig gemacht, die in Betracht kommenden Gesetzesvorschriften in einer Weise ausgelegt habe, die mit deren klarem Wortlaut und Sinn unvereinbar, mit keinen sachlichen Überlegungen vertretbar sei. Diese Rüge wird aber nicht erhoben. Die Beschwerdeführer begnügen sich vielmehr, ihre eigene Gesetzesauslegung derjenigen des Regierungsrates ent-

gegenzusetzen und diese als irrtümlich hinzustellen. Es fehlt demnach an der Geltendmachung eines Mangels des angefochtenen Entscheides, der die Zuständigkeit des Staatsgerichtshofes begründen könnte.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

---

## B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHTSPFLEGE

---

### JURIDICITION ADMINISTRATIVE ET DISCIPLINAIRE

---

#### I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

#### CONTRIBUTIONS DE DROIT PUBLIC

6. Urteil vom 15. Februar 1946 i. S. E. M.  
gegen Steuer-Rekurskommission des Kantons St. Gallen.

*Wehrsteuer :*

1. Gewinne, die sich bei einer zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmung aus einer Aufwertung des Warenlagers ergeben, unterliegen der Besteuerung für Einkommen natürlicher Personen (Art. 21, Abs. 1, lit. f WStB).
2. Die Wehrofferamnestie kann dieser Besteuerung auch dann nicht entgegengehalten werden, wenn die Aufwertung bei Anlass der Wehroffererklärung vorgenommen wurde.

*Impôt pour la défense nationale :*

1. Les bénéficiaires qui font apparaître la revalorisation des stocks d'une entreprise astreinte à tenir des livres sont soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 21 al. 1 lit. f AIN).
2. L'amnistie fiscale proclamée en matière de sacrifice pour la défense nationale n'y fait pas obstacle lorsque les stocks ont été

revalorisés à l'occasion de la déclaration en vue du sacrifice pour la défense nationale.

*Imposta per la difesa nazionale :*

1. L'utile che risulta dalla valorizzazione delle scorte d'un'azienda obbligata a tenere dei libri contabili è assoggettato all'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 21, cp. 1, lett. f DIN).
2. L'amnistia fiscale accordata in materia di sacrificio per la difesa nazionale non è un ostacolo nel caso in cui le scorte sono state rivalorizzate in occasione della notifica pel suddetto sacrificio.

A. — Der Beschwerdeführer war in den Jahren 1939 und 1940 unbeschränkt haftender Gesellschafter der Kommanditgesellschaft M., die eine Weberei betrieb. Er hat in der Wehroffererklärung vom 10. Dezember 1940 unter Berufung auf die Wehrofferamnestie Fr. 200,000.— und am 3. April 1941 weitere Fr. 200,000.— Mehrwert des Warenlagers der Kommanditgesellschaft als bisher unversteuertes Vermögen angegeben. In den Büchern der Kommanditgesellschaft wurde eine Umwertung des Warenlagers, Höherbewertung um Fr. 400,000.—, rückwirkend auf den 1. März 1940 verbucht.

Bei der Einschätzung für die I. Periode der Wehrsteuer ist diese Aufwertung des Warenlagers in der Bewertung des steuerbaren Einkommens einbezogen worden. Demgegenüber hat sich der Beschwerdeführer auf die Wehrofferamnestie berufen, die eine derartige Besteuerung ausschliesse. Er habe in seiner Wehroffererklärung vom 10. Dezember 1940 einen bisher verheimlichten, im Inventar nicht aufgeführten Warenposten von 38 629.29 kg Leinen- und Baumwollgarne im Werte von Fr. 200,000.— eingebracht und am 3. April 1941 zufolge Anpassung der Inventaransätze an die Vorschriften des Wehrsteuerbeschlusses (Art. 33) aus freier Entschliessung weitere Fr. 200,000.— angegeben. Bis dahin seien die Steuern auf dem entsprechenden Vermögensbetrage von Fr. 400,000.— in Missachtung gesetzlicher Vorschriften vorenthalten worden, und der Beschwerdeführer habe das Mehrvermögen ausdrücklich unter Berufung auf die Wehrofferamnestie angegeben. Unter diesen Umständen dürfe der

Betrag nicht nachträglich noch als Einkommen besteuert werden, sonst würde die ausdrücklich anerkannte Amnestie wieder zunichte gemacht. Der Vermögensbetrage von Fr. 400,000.— betreffe Gewinne, die während langer Jahre vor dem 1. Januar 1940 allmählich angesammelt, der Besteuerung widerrechtlich entzogen, nun aber amnestiert worden seien. Eine Besteuerung als Einkommen würde die Wehrofferamnestie aufs grösste verletzen. Auf Art. 21 WStB könne die Besteuerung nicht gestützt werden, da Art. 3 WOB, als Ausnahme, vorgehe.

Die kantonale Rekurskommission hat die Beschwerde am 18. August 1945 gestützt auf Art. 21, Abs. 1 lit. f WStB abgewiesen.

B. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, den Rekursentscheid aufzuheben. Der Beschwerdeführer beruft sich auf seine Eingaben im kantonalen Rekursverfahren und führt weiter aus, die Erhebung der kantonalen Einkommenssteuer sei wegen der Amnestie ausgeschlossen worden. Bei der Wehrsteuer müsse es gleich gehalten werden. Von dem unter Berufung auf die Amnestie deklarierten Mehrvermögen von Fr. 400,000.— entfalle ein Betrag von Fr. 130,600.— auf 38 629.3 kg Garne, die auch mengenmässig verheimlicht worden seien; die Unterbewertung des übrigen Lagers habe somit Fr. 269,400.— ausgemacht. Die Verheimlichung der Garne sei der klassische Hinterziehungstatbestand. Für ihn gelte Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB nicht. Er treffe nur zu bei Wertvermehrungen, die nach den massgebenden gesetzlichen Bestimmungen vor ihrer Verbuchung nicht als Einkommen versteuert werden mussten, nicht aber, wenn verheimlichtes Vermögen neu deklariert wird. Das mit der Wehroffererklärung neu hinzugekommene Vermögen werde nicht dadurch zu einer Wertvermehrung im Sinne von Art. 21, Abs. 1 lit. f WStB, dass es verbucht worden sei. Von dem Einkommensbetrage laut Rekursentscheid von Fr. 474,000.— seien daher zunächst Fr. 130,600.— abziehen. Dass sodann auch die Unterbewertung eine Steuer-

hinterziehung bewirke, entspreche der in dem Kreisschreiben Nr. 41 der eidg. Steuerverwaltung vom 22. Juni 1943 vertretenen Auffassung. Mit Art. 21 Abs. 1 lit. f WStB hätten derartige gesetzwidrige Unterbewertungen nichts zu tun.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen

*in Erwägung :*

1. — Auf die Wehrofferamnestie kann sich der Beschwerdeführer jedenfalls dann nicht berufen, wenn sich die angefochtene Einschätzung auf eine Vorschrift des Wehrsteuerbeschlusses stützen lässt. Denn Art. 3 WOB schliesst schon nach seinem Wortlaute nur die Auflage von « Nachzahlungen » aus, worunter Forderungen, die auf Grund späterer eidgenössischer Erlasse erhoben werden müssen, keinesfalls verstanden werden können. Das Bundesgericht hat in ständiger Praxis festgestellt, dass die Wehrofferamnestie nur für Nachsteuerfälle gilt, das Zurückkommen auf frühere Einschätzungen ausschliesst (BGE 68 I S. 51 ; 69 I S. 273 ; 71 I S. 178), und es besteht kein Grund hievon abzuweichen. Übrigens liesse sich aus Art. 3 WOB selbst dann nichts für den Beschwerdeführer ableiten, wenn man « Nachzahlung vorenthaltener Steuerbeträge » in einem etwas weiteren Sinne verstehen, ihn nicht auf Nach- und Strafsteuern beschränken wollte (vgl. BGE 68 I S. 51). Denn auch dann wäre die Amnestie nur für Nachforderungen zugesichert. Um eine solche handelt es sich bei einer erstmaligen ordentlichen Einschätzung für eine laufende Steuerperiode nicht.

2. — Die Aufwertung des Warenlagers wird in die Berechnung des steuerbaren Einkommens des Beschwerdeführers einbezogen, weil sie im Verlaufe des für die Steuerbemessung massgebenden Zeitraums verbucht worden ist. In diesem Zeitpunkt war sie gemäss Art. 21, Abs. 1 lit. f WStB als Einkommensbestandteil zu erfassen. Die sachliche Rechtfertigung liegt darin, dass sich die Verbuchung der Aufwertung auf die spätere Gewinngestaltung der

Unternehmung auswirkt und darum bei einer Einkommensberechnung, die sich auf die jährlichen Rechnungsabschlüsse und Gewinnberechnungen stützt, nicht übergangen werden darf, wenn die Kontinuität der periodischen Gewinnberechnung aufrechterhalten werden soll. Ohne die Verbuchung der Aufwertung hätte die Unternehmung in Zukunft bei Auflösung der stillen Reserve, spätestens im Zeitpunkt der Liquidation, entsprechend höhere Gewinne ausgewiesen. Der Besteuerung dieser Gewinne hätte die Wehrofferamnestie nicht entgegengehalten werden können. Zuzufolge der Ordnung in Art. 21, Abs. 1 lit. f WStB werden diese Gewinne in einem früheren Zeitpunkt erfasst, die Besteuerung auf den Moment der Verbuchung vorgeschoben. Daran, dass es sich um Gewinne handelt, die auf jeden Fall der Besteuerung für Einkommen unterworfen gewesen wären, wird durch diese Verlegung der Besteuerung auf den Zeitpunkt der Verbuchung nichts geändert.

Der Umstand, dass hier die Verbuchung mit der Steuererklärung für das Wehroffer in Zusammenhang gebracht wurde, ist kein Grund, Art. 21, Abs. 1 lit. f WStB nicht anzuwenden. Die Wehroffererklärung hätte die Verbuchung des Mehrwertes nicht erfordert. Sie konnte und musste abgegeben werden gestützt auf eine selbständige Bewertung der darin aufgeführten Vermögensbestandteile und ohne Rücksicht auf die nach kaufmännischen Gesichtspunkten orientierte Inventarisierung und Bewertung des Warenlagers durch den Geschäftsbetrieb.

Wenn aber der Geschäftsbetrieb eine Umwertung vornimmt, die sich nach den bestehenden Vorschriften auf die Einkommensberechnung auswirkt, so hat dies mit der Wehrofferamnestie nichts zu tun, sondern ist darauf zurückzuführen, dass die Berechnung des Einkommens für Steuerzwecke überhaupt von der kaufmännischen Gewinnberechnung ausgeht und sich weitgehend an sie anschliesst.

3. — Dies gilt besonders auch für die steuerliche Be-

handlung von Rückstellungen zur Deckung von Verlustgefahren und zur Sicherstellung unsicherer Posten. Es liegt in der Natur der Sache und ist geboten, dass Gesetzgebung und Praxis bei unsicheren Posten Zurückhaltung üben und sich bei der steuerlichen Erfassung der zur Sicherung des Betriebes zurückgelegten Mittel weitgehend nach den Massnahmen richten, die der Unternehmer selbst nach seinem geschäftlichen Ermessen trifft. Andererseits aber kann sich der Steuerpflichtige, der geheime Rückstellungen macht und dafür Steuerfreiheit in Anspruch nimmt, dort, wo das Gesetz solche Einkommensbestandteile später, bei der Verbuchung oder bei der Realisierung erfasst, der Besteuerung nicht mit der Behauptung entziehen, der Rückstellung habe im Zeitpunkt ihrer Errichtung geschäftsmässige Begründetheit gefehlt, sie hätte damals sofort erfasst werden sollen. Ob Verlustgefahren Rückstellungen erfordern und in welchem Umfange, ist weitgehend eine Frage des Ermessens, wie auch die Form der zur Sicherung eines Betriebes zu treffenden Massnahmen. Es handelt sich um Verhältnisse, für die man bei Errichtung der Reserve überhaupt nur auf Mutmassungen angewiesen ist. Dem Ermessen des Steuerpflichtigen, Steuerfreiheit für einen Teil des Bruttogewinnes dadurch in Anspruch zu nehmen, dass er stille Reserven errichtet, steht das Ermessen der Steuerbehörden gegenüber, stillen Reserven nachzugehen oder es vorläufig bei den Massnahmen bewenden zu lassen, die der Steuerpflichtige nach seinem geschäftlichen Ermessen als angezeigt befunden hat, die weitere Entwicklung abzuwarten und die Reserven, die in der Folge nicht in Anspruch genommen werden, in dem Zeitpunkt als Einkommen zu erfassen, in welchem sie frei geworden sind oder vom Steuerpflichtigen reaktiviert oder liquidiert werden (BGE 69 I S. 274). Nach Art. 21, Abs. 1 lit. f WStB sollen stille Reserven, soweit sie noch nicht besteuert sind, in dem Zeitpunkte als Einkommen behandelt werden, in welchem der Steuerpflichtige sie verbucht und dadurch dokumen-

tiert, dass er sie nun als definitiv erworbenes Geschäftsvermögen betrachtet. Diese Ordnung ermöglicht es, Rücklagen aus den jährlichen Bruttogewinnen in einem gewissen Umfange dem geschäftsmässigen Ermessen des Steuerpflichtigen anheimzustellen, Verhältnisse, die im Zeitpunkt der Errichtung der Reserven kaum mit Sicherheit zu beurteilen wären, vorläufig auf sich beruhen zu lassen in der Meinung, dass die Besteuerung in dem Zeitpunkt vorzunehmen sei, in welchem der Steuerpflichtige selbst den Ausweis der Wertvermehrung nach geschäftlichem Ermessen für angezeigt erachtet. Dann aber kann der Steuerpflichtige der Besteuerung gegenüber nicht einwenden, das bei Verbuchung zu erfassende Einkommen sei längst erzielt gewesen und hätte früher erfasst werden müssen.

Hier würde übrigens zudem jeder Anhaltspunkt dafür fehlen, dass die Vermögenswerte, die im April 1941 rückwirkend auf den 1. März 1940 als offene Reserve verbucht worden sind, überhaupt in einem früheren Zeitpunkt als Einkommen hätten erfasst werden müssen. Nach Angabe des Beschwerdeführers soll es sich um « im Verlaufe von ca. 20 arbeitsreichen Jahren erworbenes Vermögen » handeln (Verwaltungsgerichtsbeschwerde S. 3). Darüber, welchen Jahren die Vermögensvermehrung zuzuschreiben wäre und in welchen Beträgen, wird nichts gesagt; wie auch jede überprüfbare Angabe dafür fehlt, dass die Besteuerung als Einkommen unbedingt in bestimmten vorausgegangenen Jahren hätte vorgenommen werden müssen. Im Gegenteil hat sich der Beschwerdeführer selbst je und je darauf berufen, die Reserven seien notwendig gewesen, um die Unternehmung in Krisenzeiten durchzuhalten. Er hat diese Reserven also selbst als geschäftsmässig begründet angesehen und widerspricht sich, wenn er sich ihrer Erfassung als Einkommen gegenüber auf Hinterziehungsabsicht und Steuerbetrug beruft. Dies gilt auch für die Warenposten, die in den Inventaren gestrichen wurden. Die kantonale Rekurskommission durfte, so wie

die Dinge liegen, recht wohl davon ausgehen, dass der Beschwerdeführer, der die Beweislast hatte, seine Behauptung über Tatsache und Umfang der mengenmässigen Verheimlichung von Waren nicht bewiesen habe. Allein schon der Umstand, dass die Angaben des Beschwerdeführers über den Wert der verheimlichten Waren sehr geschwankt haben, spricht gegen die Zuverlässigkeit seiner nachträglichen Darstellung. Bald wurde der Wert mit Fr. 200,000.—, dann nur mit Fr. 90,778.— angegeben, und nach der Verwaltungsgerichtsbeschwerde soll er rund Fr. 130,000.— betragen haben. Dazu kommt, dass im Wehroffverfahren Sachverständige eine Reihe von Widersprüchen in der Inventarisierung und das Fehlen einer Lagerbuchhaltung festgestellt haben.

**7. Urteil vom 1. März 1946 i. S. L. M. gegen  
Luzern, Wehrsteuer-Rekurskommission.**

*Wehrsteuer*: Ausschüttungen auf Genussscheine sind bei Berechnung des für die Festsetzung der Zusatzsteuer gemäss Art. 40, Abs. 2 WStB massgebenden Einkommens natürlicher Personen zu berücksichtigen, auch wenn der Handelswert des Genussscheins bei jedem Gewinnbezug sinkt.

*Impôt pour la défense nationale*: Les répartitions afférentes à des bons de jouissance s'ajoutent au revenu déterminant des personnes physiques pour la fixation de l'impôt complémentaire conformément à l'art. 40 al. 2 AIN. Il en est ainsi même lorsque la valeur marchande desdits bons diminue chaque fois qu'une part de bénéfice est touchée.

*Imposta per la difesa nazionale*: Le somme pagate su buoni di godimento si aggiungono al reddito determinante delle persone fisiche per stabilire l'imposta complementare conformemente all'art. 40 cp. 2 DIN. Ciò vale anche quando il valore commerciale di questi buoni diminuisce ogni volta che viene riscossa una parte di beneficio.

A. — Die Aktiengesellschaft Lonza hat im Jahre 1937 zum Zwecke einer Bilanzbereinigung ihr Aktienkapital um 18 Millionen Franken, von 48 auf 30 Millionen Franken, herabgesetzt, indem sie den Nennwert ihrer 240,000 Aktien von bisher Fr. 200.— auf Fr. 125.— festsetzte. Mit Rück-

sicht darauf, dass die Kapitalherabsetzung als weitgehend angesehen wurde, beschloss die Generalversammlung auf Antrag des Verwaltungsrates die Ausgabe von 60,000 Genussscheinen, die den bisherigen Aktionären ausgehändigt wurden. Auf je vier von der Kapitalherabsetzung betroffene Aktien wurde ein Genussschein abgegeben. Die Genussscheine berechtigen während 20 Jahren, d. h. bis und mit dem Geschäftsjahre 1956/57, zu einem statutarisch näher bestimmten, auf Fr. 200.— im ganzen begrenzten Anteil an den jährlichen Reingewinnen und — im Falle, dass die Gesellschaft in diesem Zeitraum aufgelöst werden sollte — am Liquidationsergebnis. Sie erlöschen, sobald die Ausschüttungen pro Genussschein Fr. 200.— erreicht haben. Andere Ansprüche sind mit den Genussscheinen nicht verbunden, vor allem gewähren sie keinen Kapitalanspruch, kein Recht auf Dividenden oder Zinsen, keine Mitgliedschaftsrechte und keine Bezugsrechte bei Aktienemissionen. Der jährlich auf die Genussscheine entfallende Anteil am bilanzmässig festgestellten Reingewinn wird einem besondern, unverzinslichen Kreditorenkonto gutgeschrieben. Ausschüttungen an die Inhaber der Genussscheine erfolgen stets dann, wenn der Saldo dieses Kontos ausreicht, um auf jeden Genussschein einen Betrag von Fr. 10.— oder ein Mehrfaches davon zu entrichten (Art. 8 der Statuten vom 18. September 1937). Die Lonza A.G. hat in den Jahren 1937/38 bis 1941/42 je Fr. 10.— und 1942/43 bis 1944/45 je Fr. 20.— pro Genussschein ausgerichtet.

B. — Der Beschwerdeführer war im Jahre 1940 Inhaber von 400 Genussscheinen, die er zum Teil bei der Bilanzbereinigung 1937 nach Massgabe seiner damaligen Aktienbeteiligung bezogen, zum Teil sonst erworben hatte. Streitig ist ob der Betrag, der im Jahre 1940 auf diese Genussscheine ausgerichtet wurde (Fr. 3760.— netto, nach Abzug der eidg. Couponsabgabe) bei Bestimmung des Gesamteinkommens (Art. 40, Abs. 2, vgl. auch Art. 44 Abs. 1 WStB) mitzuberechnen ist. Der Beschwerdeführer