

kosten abzuziehen, wie sich aus Art. 22 Abs. 1 lit. a einer- und lit. h andererseits ergibt. Dazu kommt noch, dass Gewinnungskosten, wie übrigens auch Prämien und Beiträge für Versicherungen im Sinne der lit. h, nur vom Einkommen desjenigen Jahres abgezogen werden dürfen, in dem sie tatsächlich aufgewendet worden sind.

4. — Dass die Vorinstanzen die Einkommenssteuer zum Rentensatze nach Art. 40 Abs. 1 Satz 2 WStB berechnet haben, wird in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit Recht nicht beanstandet. Diese Bestimmung ist mit Art. 21 Abs. 1 lit. a in Beziehung zu bringen, wo sie ausdrücklich vorbehalten wird. Sie will in der Tat, durch Herabsetzung des Steuersatzes, die Belastung gewisser in Art. 21 Abs. 1 lit. a aufgeführter Einkommensbestandteile vermindern (BGE 71 I 448 Erw. 4). Zu diesen Bestandteilen zählt sie neben den Ersatzleistungen für bleibende Nachteile, welche hier ausser Betracht fallen, die Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen. Dazu gehören vor allem auch die in Art. 21 Abs. 1 lit. a genannten Kapitalabfindungen aus Dienstverhältnis für Ruhegelder, Renten und Pensionen. Die Zuwendung, um die es sich im vorliegenden Falle handelt, ist zwar von vornherein als Kapitalleistung versprochen worden. Sie erfüllt aber den gleichen Zweck wie eigentliche Kapitalabfindungen, die an Arbeitnehmer, welche in den Ruhestand treten wollen, an Stelle der ihnen ursprünglich zugedachten wiederkehrenden Leistungen ausgerichtet werden. Es entspricht daher dem Sinne des Gesetzes, dass Art. 40 Abs. 1 Satz 2 WStB auch hier angewendet wird (vgl. Urteil vom 18. Mai 1945 in Sachen C., Erw. 3, veröffentlicht in ASA Bd. 14, S. 293).

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird gutgeheissen.

38. Auszug aus dem Urteil vom 30. April 1948 i. S. M. B. gegen St. Gallen, Steuer-Rekurskommission.

Wehrsteuer: Verbuchte Wertvermehrung des Warenlagers einer Fabrikationsbetriebes als Bestandteil des steuerbaren Einkommens des Betriebsinhabers.

Impôt pour la défense nationale: Augmentation de la valeur du stock de marchandises d'une fabrique comptabilisée dans les livres et considérée comme un élément du revenu imposable de l'exploitant.

Imposta per la difesa nazionale: Aumento di valore delle scorte di merci d'una fabbrica contabilizzato nei libri e considerato come un elemento del reddito imponibile del titolare della fabbrica.

A. — Die Kommanditgesellschaft B., die eine Fabrik betreibt, hat Ende 1944 oder anfangs 1945 anlässlich der Steuererklärung für das neue Wehropfer und die Wehrsteuer III ihre Geschäftsbilanzen für die Geschäftsjahre 1942/1943 abgeändert und die Rechnung für das Jahr 1944 auf der neuen, veränderten Grundlage aufgestellt. Unter anderm wurde der Bilanzwert des Warenlagers erhöht. Die durch die Bilanz ausgewiesene Einlage des unbeschränkt haftenden Gesellschafters M. B. wurde angepasst; nach den vorliegenden Rechnungsausziügen wird sie (unter Berücksichtigung auch noch anderer Aenderungen) auf Ende 1942 rund Fr. 120 000.— höher ausgewiesen als im ursprünglichen Rechnungsabschluss. Der Unterschied des bilanzierten Warenwertes rührt davon her, dass die Warenvorräte in den ursprünglichen Bilanzen nur teilweise berücksichtigt, einzelne bei der Inventierung aufgenommene Warenposten für die Bilanzierung ausser Betracht gelassen worden waren.

B. — Bei der Einschätzung des unbeschränkt haftenden Gesellschafters der Kommanditgesellschaft, M. B., für die dritte Periode der Wehrsteuer ist der Betrag der Warenaufwertung als Einkommensbestandteil angerechnet worden in der Meinung, dass sie eine in der Berechnungsperiode vorgenommene Aufwertung im Sinne von Art. 21,

Abs. 1, lit. f WStB sei. Die kantonale Rekurskommission hat eine hiegegen gerichtete Beschwerde mit Entscheid vom 15. November 1947 abgewiesen.

C. — Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, dem Beschwerdeführer für die eidg. Wehrsteuer, III. Periode, das steuerbare Einkommen herabzusetzen. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, die Bilanzänderung, die hier als Anlass zu einer Besteuerung für Einkommen genommen wurde, sei durch die Verrechnungssteueramnestie veranlasst und sie sei notwendig gewesen. Der Steuerpflichtige habe sie vornehmen müssen, um seiner Pflicht zur Angabe seines ganzen Vermögens und des richtig berechneten Einkommens nachkommen zu können. Es könne aber nicht dem Sinne der Amnestie entsprechen, dass die Anpassung der Bilanz, Aufnahme der bisher verheimlichten Vermögenswerte in die Bilanz, zu einer Besteuerung dieser neuen Werte beim Einkommen führe. Die kantonale Steuerverwaltung habe dies im Falle des Beschwerdeführers für die Bilanzposten « Debitoren » und « Banken » selbst anerkannt. Bei den Waren werde ein abweichender Standpunkt eingenommen, und die Rekurskommission berufe sich auf den Gesichtspunkt der Bilanzkontinuität. Damit werde der Begriff der verbuchten Wertvermehrung im Sinne von Art. 21, Abs. 1 lit. f WStB unrichtig gehandhabt. Es handle sich nicht um die Aufwertung einer stillen Reserve. Der Steuerpflichtige habe jeweils sein ganzes Warenlager aufgenommen und bewertet, das Lager, dessen Wert so für ihn festgestanden habe, aber nur zum Teil deklariert. Eine Reserve wäre durch Abstriche in der Bewertung z.B. durch Bewertung zum Friedenspreis, nicht durch Ausscheidung eines Teiles des Bestandes zu bilden gewesen. Es werde bestritten, dass, wie im angefochtenen Entscheid angenommen werde, die Verheimlichung der auf Ende 1942 nicht deklarierten Warenbestände steuerrechtlich zulässig gewesen und damit lediglich eine Reserve gebildet worden sei.

Der Entscheid beruhe auf einer offensichtlichen Verletzung der Amnestievorschriften und auf willkürlicher Anwendung von Art. 21, Abs. 1, lit. f. WStB.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen

in Erwägung:

1. — ...

2. — Der Beschwerdeführer wird besteuert, weil die Kommanditgesellschaft, der er als unbeschränkt haftender Gesellschafter angehört, in der Berechnungsperiode die Bilanzen, die die Grundlage der Steuerberechnung bilden, geändert, das Warenlager zu einem höheren Wert eingesetzt hat als zu demjenigen, zu dem es bisher ausgewiesen war, und den Unterschied direkt, unter Umgehung der Gewinn- und Verlustrechnung, auf sein persönliches Kapitalkonto übertragen hat. Die Umbuchung erfolgte aus Gründen, die mit dem Geschäftsbetriebe nichts zu tun haben. Es liegt auf der Hand, dass das Ergebnis einer solchen Bilanzänderung, als eines willkürlichen Eingriffs in die Buchaufzeichnungen, bei Ermittlung des steuerbaren Reingewinns berichtigt werden muss. Das Gesetz schreibt zudem die Anrechnung verbuchter Wertvermehrungen allgemein vor, erfasst sie also auch dann, wenn sie nicht, wie hier, den Gegenstand einer erst hinterher vorgenommenen Bilanzänderung bilden.

Nach Art. 21, Abs. 1 lit. f WStB fallen Vermehrungen des Wertes von Sachen und Rechten, die im Betriebe eines zu kaufmännischer Buchführung verpflichteten Unternehmens eintreten und verbucht worden sind, in die Steuerberechnung. Danach soll es, bei zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmungen, auf die Verbuchung ankommen. Eine Unterscheidung danach, ob sich die Wertvermehrung auf bei Ermittlung eines Bilanzwertes angerechnete oder dabei übergangene Objekten bezieht, wird dabei nicht gemacht; sie würde übrigens bei der Freiheit, die dem Kaufmann bei der Bilan-

zierung gelassen ist, zu einer sachlich kaum zu rechtfertigenden Differenzierung führen.

Mengenreserven werden dadurch gebildet, dass die vorhandenen Waren- und Materialvorräte im Eingangsinventar nur zum Teil aufgenommen werden. Dem Zweck einer Fabrikations- und Handelsunternehmung entspricht es, dass diese Vorräte im Laufe des Jahres (zum wesentlichen Teil) umgesetzt, verkauft oder verarbeitet und verkauft werden. Zwischen bilanzierten und nicht bilanzierten Waren besteht hierin kein Unterschied. Das Geschäftsergebnis wird bestimmt durch den Eingangswert der vorhandenen Waren gemäss Bilanz und den Erlös bei der Verwertung, wobei vorhandene, in der Bilanz nicht berücksichtigte Waren mit dem vollen Ergebnis ihrer Verwertung zum Bruttogewinn beitragen.

3. — Mit der Amnestie hat die vorliegende Besteuerung nichts zu tun. Die Amnestie verhindert, dass auf Steuerfestsetzungen zurückgekommen wird, die im Zeitpunkt der Amnestieerklärung erledigt waren, und dass für solche erledigte Fälle Nach- oder Strafsteuern erhoben werden. Sie schliesst in diesem Umfange die Anwendung der bestehenden Gesetzgebung aus. Andererseits kann sie der laufenden und der künftigen Besteuerung gegenüber nicht angerufen werden.

Dass die Aufwertung des Warenlagers auf den Zeitpunkt der Amnestieerklärung verlegt wurde, ist unerheblich. Für die Erwirkung der Amnestie war eine Bilanzierung der stillen Reserve, die Aenderung der Geschäftsbilanz nicht notwendig. Auch die Gewinnberechnung hätte ohne weiteres an Hand von Erläuterungen zu den ursprünglichen Geschäftsabschlüssen durchgeführt werden können. Andererseits darf die Amnestie nicht dazu führen, dass der laufenden Besteuerung beim Einkommen Werte entzogen werden, für die das Gesetz die Erfassung ausdrücklich anordnet.

39. Urteil vom 13. Juli 1948 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen A.-G. Baugeschäft Trippel und kantonale Steuerrekurskommission Graubünden:

Wehrsteuer : 1. Fehler in Veranlagungen werden im Einspracheverfahren von amteswegen berichtigt.
2. Stille Reserven im Warenlager als Bestandteile des anrechenbaren Reingewinns.

Impôt pour la défense nationale : 1. Les erreurs de taxation doivent être corrigées d'office dans la procédure de réclamation.
2. Réserves tacites sur le compte marchandises considérées comme éléments du bénéfice net.

Imposta per la difesa nazionale : 1. Gli errori di tassazione debbono essere rettificati d'ufficio nella procedura di reclamo.
2. Riserve figuranti nel conto « merci » considerate come elementi dell'utile netto.

A. — Die A.-G. Baugeschäft Trippel in Chur und Arosa hat in der Erklärung für die III. Periode der Wehrsteuer und für das neue Wehropfer verlangt, dass ihr bei Feststellung des Verhältniskapitals für die Wehrsteuer eine stille Reserve auf Waren im Betrage von Fr. 40,000.— angerechnet werde; beim Wehropfer hat sie den Steuerwert des Warenlagers Fr. 40,000.— über dem Bilanzwert vom 31. Dezember 1944 eingesetzt. Hiezu stellte der Revisor der kantonalen Steuerverwaltung auf Grund einer am 16. Dezember 1946 durchgeführten Buchprüfung fest, die Vorräte seien zum Vorkriegspreis bilanziert, unter Abzug einer Reserve für Schwankungen. Für das Wehropfer sei aber der Anschaffungs- bzw. Marktwert massgebend. Er rechnete, im Anschluss an seine Einschätzung für die kantonalen Steuern, mit einem steuerbaren Mehrwert des Warenlagers von Fr. 41,500.— und verlegte diesen bei Feststellung des Reingewinns gleichmässig auf die Jahre 1943 und 1944, sodass auf jedes Jahr Fr. 20,750.— entfielen. Er behielt sich indessen vor, den Mehrbetrag der Reserve in späteren Jahren zu erfassen. Beim Verhältniskapital (Stand 1. Januar 1944) rechnete er die stille Reserve mit Fr. 20,750.— als dem Betrage an, den er im Jahre 1943 als Reingewinnbestandteil erfasst hatte; er ging