

ÖG . . . . .	Bundesgesetz über die Organisation der Bundesrechtspflege, v. 22. März 1893.
aOR . . . . .	Bundesgesetz über das Obligationenrecht, v. 14. Juni 1881.
OR . . . . .	Bundesgesetz über das Obligationenrecht, v. 30. März 1911.
aPatG . . . . .	Bundesgesetz betr. die Erfindungspatente, v. 29. Juni 1888.
PatG . . . . .	Bundesgesetz betr. die Erfindungspatente, v. 21. Juni 1907.
PGB . . . . .	Privatrechtliches Gesetzbuch.
PolStrG (B) . . . . .	Polizei-Strafgesetz (buch).
PostRG . . . . .	Bundesgesetz über das Postregal, v. 5. April 1910.
RPfG . . . . .	Rechtspflegegesetz.
SchKG . . . . .	BGes über Schuldbetreibung u. Konkurs, v. 29. April 1889.
StrG (B) . . . . .	Strafgesetz (buch).
StrPO . . . . .	Strafprozessordnung.
StrV . . . . .	Strafverfahren.
StsV . . . . .	Staatsverfassung.
URG . . . . .	Bundesgesetz betr. das Urheberrecht an Werken der Literatur und Kunst, v. 23. April 1883.
VVG . . . . .	Bundesgesetz über d. Versicherungsvertrag, v. 2. April 1908.
VZEG . . . . .	Bundesgesetz über Verpfändung und Zwangsliquidation von Eisenbahn- und Schiffahrtsunternehmungen vom 25. September 1917.
ZEG . . . . .	Bundesgesetz betr. Feststellung und Beurkundung des Zivilstandes u. die Ehe, v. 24. Dezember 1874.
ZG (B) . . . . .	Zivilgesetz (buch).
ZPO . . . . .	Zivilprozessordnung.

**B. Abréviations françaises.**

CC . . . . .	Code civil.
CF . . . . .	Constitution fédérale.
CO . . . . .	Code des obligations, du 14 juin 1881.
CP . . . . .	Code pénal.
Cpc . . . . .	Code de procédure civile.
Cpp . . . . .	Code de procédure pénale.
LF . . . . .	Loi fédérale.
LP . . . . .	Loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, du 29 avril 1889.
OJF . . . . .	Organisation judiciaire fédérale, du 22 mars 1893.

**C. Abbreviazioni italiane.**

CC . . . . .	Codice civile svizzero.
CO . . . . .	Codice delle obbligazioni.
Cpc . . . . .	Codice di procedura civile.
Cpp . . . . .	Codice di procedura penale.
LF . . . . .	Legge federale.
LEF . . . . .	Legge esecuzioni e fallimenti.
OGF . . . . .	Organizzazione giudiziaria federale.

**STAATSRECHT — DROIT PUBLIC**

**I. GLEICHHEIT VOR DEM GESETZ  
(RECHTSVERWEIGERUNG)**

**ÉGALITÉ DEVANT LA LOI  
(DÉNI DE JUSTICE)**

**1. Urteil vom 3. Februar 1919, i. S. Elektrizitätswerke  
Davos A.-G. (EWD) gegen Kleinen Rat Graubünden.**

Statutengemässer Vorzugs-Lichtpreis der Aktionäre der EWD gegenüber dem Lichtpreis der sonstigen Abonnenten: Der Betrag der Preisermässigung auf dem von den Aktionären bezogenen Lichtstrom stellt keine Einnahme der Gesellschaft dar, für die diese einkommenssteuerpflichtig wäre. Die gegenteilige Annahme ist vor Art. 4 BV nicht haltbar. — Die Bemessung der Abschreibungen zur Ermittlung des steuerpflichtigen Reinertrages gestaltet sich verschieden, je nachdem die Abschreibungsquoten vom ursprünglichen Anlagewerte oder vom jeweiligen Buchwerte der Vermögensgegenstände berechnet werden. Gegen Art. 4 BV verstossende Verken- nung dieses Unterschiedes.

A. — Die Rekurrentin ist im Jahre 1893 als Aktien- gesellschaft unter der Firma « Elektrizitätswerke Davos A.-G. » (EWD) mit Sitz in Davos-Platz zum Zwecke der Erzeugung und Verwertung elektrischer Energie, insbe- sondere der Lieferung von Lichtstrom für die Landschaft Davos, gegründet worden. Ihr Gesellschaftskapital be- trägt zur Zeit 450,000 Fr., bestehend aus 15,000 Namen- aktien zu 30 Fr., die in vier Emissionen (wovon die zwei

letzten zum Kurse von 50 resp. 80 Fr.) ausgegeben worden sind.

Ueber den Geschäftsbetrieb der Gesellschaft enthält Art. 36 der Statuten in Abs. 2, litt. a und d folgende Bestimmungen :

« a) Die Abgabe des elektrischen Lichtes erfolgt auf » zweierlei Weise :

» 1. An die Aktionäre, welche das Recht haben, für » jede Aktie à 30 Fr. 60 Kwstd. nach den vom Verwaltungs- » rate festgesetzten Bestimmungen zu beziehen.....

» 2. An Nichtaktionäre (Abonnenten). Der Preis von » 60 Kwstd. ist für diese um 5 Fr. höher als der jeweilen » für die Aktionäre festgestellte.....

» d) Bei Feststellung des Lichtpreises ist in Berück- » sichtigung zu nehmen :

» 1. dass vorab alle Unkosten des Betriebes und der » Verwaltung, sowie die Zinslasten, Steuerabgaben und anderweitigen Auslagen zu bestreiten sind ;

» 2. dass auf Grundstücken und Gebäuden 1 bis 2%, » auf hydraulischen Anlagen 5 bis 10%, auf Maschinen » 10%, auf Leitungen 10%, auf Mobilien 10%, auf Werk- » zeugen 20% und auf Apparaten 15% abzuschreiben » sind ;

» 3. dass eine ordentliche Dividende von 4½% an die » Aktionäre auszurichten ist ;

» 4. dass es der Grundsatz der Gesellschaft ist, nach » Sicherstellung der Verzinsung des Kapitals den Licht- » preis, soweit immer möglich, herunterzusetzen. »

Die den Aktionären gemäss Art. 36 litt. a Ziff. 1 der Statuten zukommende Lichtpreis-Ermässigung ergibt für das Rechnungsjahr 1916/1917 gegenüber dem vollen Lichtpreis der Nichtaktionäre eine ziffermässig unbestrittene Differenz von 46,000 Fr., und die Abschreibungen der Gesellschaft gemäss Art. 36 litt. d Ziff. 2 der Statuten beliefen sich in jenem Rechnungsjahr insgesamt auf 106,236 Fr. 22 Cts.

Anlässlich der Steueraufnahme für das Jahr 1918

taxierte die Kreissteuerkommission Davos den steuerpflichtigen Erwerb der EWD auf 114,888 Fr., indem sie dabei einerseits den erwähnten Betrag von 46,000 Fr. als « vorbezogenen Gewinn » der Aktionäre mit in Rechnung stellte, und andererseits Abschreibungen nur in der Höhe von 34,000 Fr. anerkannte.

Hierauf rekurrierte die Gesellschaft an den Kleinen Rat des Kantons Graubünden mit dem Rechtsbegehren, ihre Taxation sei durch Streichung des Postens « vorbezogener Gewinn der Aktionäre » und durch Anerkennung des vollen Betrages ihrer Abschreibungen zu reduzieren, sodass ein steuerbarer Erwerb überhaupt nicht übrig bleibe.

Mit Entscheid vom 29. Oktober 1918 hat der Kleine Rat diesen Rekurs aus wesentlich folgenden Erwägungen abgewiesen :

Bezüglich der Frage, ob die den Aktionären statutarisch zugesicherte Lichtpreis-Ermässigung in analoger Weise, wie die Skontovergütungen der Konsumvereine der Steuer unterliege, sei der Hinweis der Rekurrentin darauf, dass die Gesellschaft selber aus dieser Lichtpreis-Ermässigung nicht nur keinen Vorteil, sondern, durch den damit verursachten Ausfall, einen direkten Nachteil habe, irrelevant. « Ausschlaggebend ist der Umstand, » dass die Abgabe des billigeren Lichtes eine Verteilung » des Wirtschaftsergebnisses der Gesellschaft darstellt, » welche Verteilung offenbar mit Rücksicht auf die » Stabilität der Jahreserträge den Mitgliedern statu- » tarisch zugesichert werden konnte. Es liegt also hier — » allerdings statutarisch festgelegt — eine Verteilung » des Geschäftsergebnisses an die Gesellschafter vor. » Die Auffassung der Steuerkommission sei deshalb begründet und müsse geschützt werden.

Ueber die Abschreibungen sei zu bemerken : « Gemäss » § 10 des Steuergesetzes muss die Taxation des Ver- » mögens nach seinem wahren Werte erfolgen. Zur » Ermittlung dieses wahren Wertes hat der Kleine Rat

» wiederholt und in konstanter Praxis entschieden,  
 » dass die Geschäftsbilanzen keine bindende Norm für  
 » die Steuereinschätzungen beanspruchen können. Der  
 » Steuerwert kann niemals mit dem Buchwert identifiziert  
 » werden. Was nun die Aufstellung der Bilanzen anbe-  
 » langt, so ist den Erwerbsgesellschaften freigestellt, ihre  
 » jeweiligen Abschreibungen am ursprünglichen Anlage-  
 » wert vorzunehmen, um dadurch eine möglichst rasche  
 » Amortisation der Anlagen herbeizuführen. Für die Steuer-  
 » ermittlung kann jedoch diese Amortisationsart nicht  
 » akzeptiert werden. Für die Steuerveranlagung kann  
 » allein der Buchwert zu Grunde gelegt werden und  
 » insbesondere die Abschreibungen nur von diesem  
 » gestattet werden. Während nämlich der Zweck der  
 » geschäftspolitischen Amortisation vom ursprünglichen  
 » Anschaffungswerte das Ziel verfolgt, die gänzlichen  
 » Abschreibungen in kürzester Zeit zu erreichen, können  
 » die Abschreibungen im steuerrechtlichen Sinne nur die  
 » Eruiierung des wahren steuerpflichtigen Wertes be-  
 » zwecken. In der Regel ergibt sich derselbe aus dem  
 » Buchwerte..... Vom steuerpolitischen Standpunkt aus  
 » wird grundsätzlich bei einem Geschäft die reine Ab-  
 » nutzung, die sich aus dem Jahresbetrieb durchschnitt-  
 » lich ergibt, als Amortisation anerkannt. Zum Ausgleich  
 » dieser ständigen, immerhin variablen Entwertungen  
 » wird eine durchschnittliche jährliche Amortisation  
 » auch für die Steuer in Rechnung gebracht. Sie beträgt  
 » für Elektrizitätswerke normalerweise 3% (vergl. Rekurs  
 » des Elektrizitätswerkes Flims A.-G., Pr. Nr. 2413 vom  
 » Jahre 1916). Die Gesellschaftsstatuten, welche bedeu-  
 » tend grössere Abschreibungen vorsehen, sind für die  
 » Steuer irrelevant. Unter die oben erwähnte Fest-  
 » setzung der normalen Abschreibungen von 3% fallen  
 » alle Betriebe in gleichen oder ähnlichen Verhältnissen.  
 » Wenn Rekurrentschaft auch darauf hinweist, dass einige  
 » Elektrizitätswerke statutarisch noch reichere Abschrei-  
 » bungen kennen, so ist damit gar nicht dargetan, dass

» dieselben steuerrechtlich auch tatsächlich anerkannt  
 » werden. Dass die 3% Abschreibung durchschnittlich  
 » nicht zu niedrig und den tatsächlichen Verhältnissen  
 » entspricht, geht auch daraus hervor, dass z. B. die  
 » Brusiowerke keine höhere Abschreibung kennen und  
 » das Elektrizitätswerk Bündneroberland sogar noch eine  
 » kleinere Abschreibung hat. Daraus geht hervor, dass  
 » die steuerrechtlich anerkannten Abschreibungen von  
 » durchschnittlich 3% des Buchwertes für normale, gleich-  
 » artige Betriebe angemessen ist. Was insbesondere die  
 » Abschreibungen der Rekurrentin anbelangt, so wurde  
 » bereits im Rekursentscheid vom Jahre 1917 (Pr. Nr. 1315)  
 » auf den Revisionsbericht der Treuhandgesellschaft  
 » vom 3. August 1917 verwiesen, wonach die statutarisch  
 » vorgesehenen Abschreibungen der A.-G. EWD um  
 » jährlich 46,000 Fr. reduziert werden könnten. Daraus  
 » geht ohne Zweifel hervor, dass das EWD zu reichliche  
 » Abschreibungen statutarisch vorsieht und auch tat-  
 » sächlich vornimmt. Indem Rekurrentschaft nicht nach-  
 » zuweisen vermochte, dass Abschreibungen über die  
 » üblichen 3% der Elektrizitätswerke auch steuerrecht-  
 » lich erforderlich seien, muss auch dieser Entscheid der  
 » Rekurskommission bestätigt werden. »

B. — Diesen Entscheid des Kleinen Rates hat die Gesellschaft EWD rechtzeitig durch staatsrechtlichen Rekurs beim Bundesgericht angefochten und beantragt, es sei im Sinne ihres beim Kleinen Rat gestellten Rechtsbegehrens zu entscheiden. Aus der Begründung des Rekurses ist hervorzuheben :

Die Besteuerung des sog. vorbezogenen Gewinns der Aktionäre bedeute eine Willkür und Verletzung der Rechtsgleichheit. Dieser angebliche Gewinn sei kein solcher; er unterscheide sich von den Rückvergütungen der Konsumvereine dadurch, dass er auch formell nicht in der Rechnung der Gesellschaft figuriere und nicht verteilt werden könne, weil er niemals eingenommen worden sei. Zur Steuer heranziehbar seien nur Vorteile eines

Unternehmens, die Geld einbrächten, eine Besteuerung nicht tatsächlich gemachter, sondern nur wirtschaftlich möglicher Einnahmen dagegen sei ausgeschlossen. Die Abgabe billigen Lichtes an die Aktionäre sei keine «Verteilung des Wirtschaftsergebnisses» der Rekurrentin; denn dieses Wirtschaftsergebnis sei, steuerrechtlich betrachtet, nicht die Summe der erzeugten elektrischen Energie, sondern der in Geld umgesetzte Reinertrag dieser Energie, den ihre Verwertung zu den von der Gesellschaft in freier Weise bestimmten Preisen ergebe.

Auch in der vom Kleinen Rat geschützten Reduktion der Abschreibungen seitens der Steuerkommission liege eine Rechtsverweigerung und gegen Art. 4 BV verstossende Willkür. Wenn man richtig rechnen wolle, seien die Abschreibungen vom Anlagekapital zu machen. Das geschehe andern Geschäften und Privaten gegenüber tatsächlich auch im Besteuerungsverfahren; folglich hätten die Aktiengesellschaften hierauf ebenfalls Anspruch. Ferner würden in allen gut geführten Geschäften die Abschreibungen nach Kategorien der Wertobjekte, deren Abnutzung eine verschiedene sei, unterschieden. Dieses Verfahren durch eine allgemeine Durchschnittsabschreibung zu ersetzen, sei nicht nur praktisch unrichtig und kaufmännisch fehlerhaft, sondern auch rechtlich willkürlich und führe, weil nicht allen Steuerpflichtigen gegenüber in gleicher Weise anwendbar, direkt zu rechtungleicher Behandlung. Massgebend müsse sein, dass eine richtige Abschätzung der Wertabnahme der einzelnen Objekte vorliege, und das sei bei den Ansätzen der Rekurrentin der Fall.

C. — Der Kleine Rat des Kantons Graubünden hat Abweisung des Rekurses beantragt. Er beruft sich gegenüber den vorstehend erwähnten Rekursargumenten einfach auf die Erwägungen seines Entscheides.

*Das Bundesgericht zieht in Erwägung:*

1. — Als bündnerisches Steuerrecht ist vorliegend

noch massgebend das kantonale Steuergesetz vom Jahre 1881 (an dessen Stelle nunmehr ein Steuergesetz vom 23. Juni 1918 getreten ist). Darnach ist der «Erwerbssteuer» unterworfen «jeder Erwerb und jedes Einkommen von Privaten und im Kanton bestehenden Korporationen und Erwerbsgesellschaften» (§ 5). Die Grundlage für die Ausmittlung der Steuerpflicht bildet das «letztjährige Jahresergebnis» (§ 10), und zwar fällt in Betracht «der Gesamtbetrag jeder Art von Einkommen, welches das Ergebnis einer Fach- oder Berufstätigkeit ist.....», wobei als solche Tätigkeit u. a. «jede Art von Handel und Industrie» verstanden wird (§ 19). Vom Gesamtertrag eines Gewerbes können «4% des darauf verwendeten und dem Kanton versteuerten Betriebskapitals, die Handlungs-, Gewerbs- oder Berufskosten, Unterhalt und Lohn der Angestellten, Gesellen, etc.» in Abzug gebracht werden (§ 20). Diese allgemeinen Bestimmungen müssen auch für anonyme Erwerbsgesellschaften gelten, da das Gesetz von 1881, im Gegensatz zu demjenigen von 1918, für sie keine Sondervorschriften enthält. Sie nennen die Einkommensquellen und die zulässigen Abzüge; im übrigen aber definiert das Gesetz den Begriff des Einkommens oder Erwerbes nicht und stellt daher offenbar auf einen allgemein anerkannten Begriff ab. Nun lautet eine verbreitete Definition, auf die auch das Bundesgericht schon Bezug genommen hat (AS 37 I S. 479 und 480), dahin, dass unter dem Einkommen einer Person die Summe der wirtschaftlichen Güter zu verstehen sei, die sie in einem gewissen Zeitraume zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse verwenden könne, ohne ihren Vermögensstand zu schmälern. Dem entspricht bei den anonymen Erwerbsgesellschaften nach richtiger Terminologie der «Reinertrag», der sich im Sinne von § 20 des bündnerischen Steuergesetzes ergibt, wenn vom Bruttoertrag sämtliche Unkosten und die 4%ige Verzinsung des Betriebskapitals abgezogen werden. Individual-Einkommen und Gesellschafts-Reinertrag stimmen darin überein, dass sie

in einer Geldsumme zum Ausdruck kommen, die als wirtschaftliches Gut in der Hand des Steuerpflichtigen zu dessen Verfügung steht. Daraus folgt, dass ein Betrag, den eine Einzelperson oder Gesellschaft nicht eingenommen hat und der daher niemals in ihrer Hand war und zu ihrer Verfügung stand, begrifflich unmöglich zum Einkommen oder Ertrag dieser Person oder Gesellschaft gerechnet werden kann. Das ist aber bei der hier zur Diskussion stehenden Bewertung der Lichtpreismässigung, welche die Rekurrentin ihren Aktionären gewährt, der Fall. Allerdings bedeutet diese Vergünstigung für den Aktionär eine Minderausgabe, die wirtschaftlich einer Einnahme gleichkommt und den Verkehrswert der Aktien mitbestimmt. Allein vom Standpunkte der Gesellschaft aus kann sie schlechterdings nicht als Einnahme, sondern höchstens als Verzicht auf eine mögliche Einnahme angesehen werden. Die Abgabe des billigeren Lichtstroms an die Aktionäre stellt nicht, wie der Kleine Rat sagt, eine « Verteilung des Wirtschaftsergebnisses der Gesellschaft » dar. Denn der abgegebene Lichtstrom ist an sich bloss das t e c h n i s c h e Ergebnis des Geschäftsbetriebes der Rekurrentin, und von einem W i r t s c h a f t s e r g e b n i s s kann nur gesprochen werden, soweit die Stromabgabe der Gesellschaft tatsächlich Einnahmen bringt. Die Differenz zwischen dem Vorzugspreis der Aktionäre und dem vollen Lichtstrompreis aber ist eben keine Einnahme, sondern, wenigstens unmittelbar, gegen teils eine « Nichteinnahme ». Sie kann daher für die V e r t e i l u n g des Wirtschaftsergebnisses, die doch den B e s t a n d eines solchen d. h. vorhandene Einnahmen voraussetzt, unmöglich in Betracht fallen. Der Kleine Rat dürfte jenen Satz dem Urteil des Bundesgerichts vom 22. April 1904 i. S. des Konsumvereins Chur (AS 30 I S. 253) entnommen haben, wo die vom damaligen Rekurrenten jeweils am Ende des Geschäftsjahres vorgenommene Auszahlung eines sog. « Skontos » an seine Mitglieder als « Verteilung eines Teils des Wirtschaftsergebnisses der

Genossenschaft » bezeichnet, und ihre Besteuerung als Erwerb in Bestätigung früherer Entscheidungen (AS 25 I S. 492 f. ; 27 I S. 155 ff.) als vor Art. 4 BV nicht anfechtbar erklärt ist. Hiebei hat der Kleine Rat den wesentlichen Unterschied zwischen dem damaligen und dem heutigen Tatbestande übersehen, der darin liegt, dass die Beträge der Skonto-Rückzahlungen der Konsumvereine, wie auch der Betrag der im Falle Seifenfabrik Sunlight A.-G. gegen Solothurn (AS 37 I S. 16 f.) zur Beurteilung gelangten « Rückvergütung », zunächst wirklich der Vereins- oder Gesellschaftskasse zufließen und dann verteilt werden, also wenigstens formell als Betriebs-einnahmen erscheinen, während das für den hier fraglichen Preisdifferenzbetrag nicht zutrifft. Ihm würden vielmehr Skonti entsprechen, die bei Bareinkäufen jeweils sofort in Abzug gebracht werden ; solche Skonti aber sind, im Gegensatz zu spätern Rückzahlungen, nicht als steuerpflichtiger Erwerb der sie gewährenden Unternehmung behandelt worden (vergl. die Gegenüberstellung in AS 27 I S. 156 f. und 37 I S. 17, Erw. 1 in fine). Zudem ist nicht ohne weiteres anzunehmen, dass die Rekurrentin bei Nichtgewährung eines Vorzugslichtpreises an ihre Aktionäre den aus dessen Unterschied zum vollen Lichtpreis zu berechnenden Betrag als Mehreinnahme erzielt hätte. Denn in diesem Falle wäre wohl der volle Lichtpreis mit Rücksicht auf Art. 36 litt. d Ziff. 4 der Statuten niedriger angesetzt worden. Die Behandlung des fraglichen Preisdifferenzbetrages als Bestandteil des steuerpflichtigen Erwerbs der Rekurrentin erweist sich demnach als schlechterdings unhaltbar. Sie verkennt den Einkommens- oder Ertragsbegriff derart, dass sie als objektiv willkürlich bezeichnet und aus Art. 4 BV beanstandet werden muss.

2. — Die Abschreibungen der Rekurrentin für das Geschäftsjahr 1916/17 im Gesamtbetrage von 106,236 Fr. 22 Cts., dessen volle Anerkennung sie verlangt, sind, wie sich aus den unbestritten gebliebenen Angaben ihres Rekurses an den Kleinen Rat ergibt, vom ursprünglichen

Anlagewert (Anschaffungswert) der Objekte, der annähernd 2,000,000 Fr. betrug, gemacht und nach den verschiedenen Ansätzen in Art. 36 litt. d Ziff. 2 der Statuten bemessen. Demgegenüber haben Kreissteuerkommission und Kleiner Rat Abschreibungen von insgesamt nur 34,000 Fr., berechnet nach dem Buchwert der Objekte zu Beginn jenes Geschäftsjahres von 1,333,000 Franken und zum allgemeinen Durchschnittsansatz von 3%, zugelassen. In diesem Punkte dreht der Streit sich um die Fragen, ob die Abschreibungsquote von ursprünglichen Anlagewerte oder vom jeweiligen Buchwerte zu berechnen ist, und ob die Rekurrentin sich eine allgemeine Durchschnittsquote, an Stelle ihres statutarischen Systems der verschiedenen, den einzelnen Objektkategorien angepassten Quoten, gefallen lassen muss, eventuell, ob die Durchschnittsquote mit dem Ansatz der Steuerbehörden nicht erheblich zu tief bemessen ist. Zur Beantwortung dieser Fragen ist von folgenden allgemeinen Erwägungen auszugehen (vergl. hierüber namentlich REHM, Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, etc., 2. Aufl., S. 282 ff., sowie schon BLUM in Hirths Annalen des Deutschen Reiches für Gesetzgebung, Verwaltung und Volkswirtschaft, Jahrgang 1903, S. 32 ff.):

Die Abschreibungen bezwecken, die Wertverminderung der einem Geschäftsbetriebe dienenden Gegenstände zufolge ihres Gebrauchs rechnungsmässig zum Ausdruck zu bringen. Diese Wertverminderung bewegt sich in den Grenzen zwischen dem Anfangs- oder Neuwert, der durch die Anschaffungs-, Anlage- oder Einstandskosten gegeben ist, und dem End- oder Altwert nach Ablauf der Zeit der Gebrauchsfähigkeit, der bis auf Null sinken kann. Obschon die Wertverminderungsursachen nicht während der ganzen Gebrauchsfähigkeitsdauer gleichmässig wirken, erscheint es aus praktischen Gründen richtiger, die Entwertung in prozentual stets gleichen Jahresquoten in Rechnung zu stellen (wie es vorliegend sowohl nach dem System der Rekurrentin, als auch nach demjenigen der Steuerbehörden

den geschieht). Dabei ist die Jahresquote so zu bemessen, dass die Summe der ihr während aller Jahre der Gebrauchsfähigkeit jeweiligen entsprechenden Wertbeträge den Betrag der Gesamtentwertung (Anfangswert minus Endwert) ergibt. Diese Bemessung gestaltet sich rechnerisch am einfachsten, wenn sie in Prozenten des Anfangs- oder Anlagewertes vorgenommen wird, weil in diesem Falle nicht nur der jährliche Prozentsatz als solcher, sondern auch der ihm entsprechende Wertbetrag absolut gleich bleibt. Ueberdies passt sich damit die Abschreibung dem wirklichen Verlauf der Wertverminderung am besten an, indem der absolut konstante Abschreibungsbetrag im Verhältnis zum sinkenden Restwert jedes Jahr grösser wird, gleich der Abnutzung, die erfahrungsgemäss gegen das Ende der Gebrauchsfähigkeit verhältnissmässig zunimmt. Es ist aber technisch auch möglich, die Bemessung in Prozenten des jeweiligen Buchwertes d. h. desjenigen Wertes vorzunehmen, auf den der Anfangs- oder Anlagewert zu Beginn des betreffenden Geschäftsjahres in der Buchführung des Geschäfts bereits abgeschrieben ist. Nur zeigt sich bei dieser Rechnungsweise, dass mit Rücksicht auf das alljährliche Sinken des Buchwertes auch der dem gleichbleibenden Prozentsatz der Abschreibung hievon entsprechende Wertbetrag im Gegensatz zur Intensität der Abnutzung alljährlich abnimmt und dass deshalb der feste Abschreibungs-Prozentsatz des Buchwertes stets höher sein muss, als derjenige des Anlagewertes, damit die Summe der entsprechenden Wertbeträge bis zum Ende der Gebrauchsfähigkeit in beiden Fällen den gleichen Betrag der zu kompensierenden Gesamtentwertung erreicht. Und zwar ist der Unterschied der beiden Prozentsätze ganz erheblich; so beträgt in einem von BLUM, a. a. O. S. 34, angeführten Beispiel einer Lokomotive mit 20jähriger Gebrauchsfähigkeitsdauer der Ansatz vom Anschaffungswert 4,7%, vom jeweiligen Buchwert dagegen 13,2%.

Diese allgemeine Grundlage seines Entscheides hat sich der Kleine Rat offenbar nicht klar gemacht, wenn er sagt, die Abschreibungen könnten steuerrechtlich nur vom Buchwert gestattet werden, weil sie die Eruiierung des wahren steuerpflichtigen Wertes bezweckten, der sich in der Regel aus dem Buchwert ergebe, während die « geschäftspolitische Amortisation vom ursprünglichen Anschaffungswerte » das Ziel verfolge, die gänzlichen Abschreibungen in kürzester Zeit zu erreichen. Denn diese Ausführung verkennt völlig die Möglichkeit des erörterten zweifachen Vorgehens und vermengt in unverständlicher Weise die Art der Abschreibung mit der dadurch bedingten Höhe der Abschreibungsquote. Und auch die anschließenden Erörterungen über die als für Elektrizitätswerke « normal » bezeichnete Quote von 3% (des Buchwertes) sind schon deswegen nicht schlüssig, weil nicht feststeht, ob die Abschreibungen des Elektrizitätswerkes Flims, der Brusiowerke und des Elektrizitätswerkes Bündneroberland, die zum Vergleiche angerufen werden, wirklich ebenfalls vom Buchwerte oder nicht vielmehr — was nach dem Gesagten von vornherein wahrscheinlicher ist — vom Anlagewerte gemacht sind. Wenn auch der Buchwert in der Regel den jeweiligen wirklichen Wert der Betriebsgegenstände darstellen mag und die Abschreibung s o p e r a t i o n selbstverständlich stets an diesem wirklichen Werte auszuführen ist, so folgt doch daraus keineswegs, wie der Kleine Rat anzunehmen scheint, dass die Quote und damit auch der jeweilige Betrag der so auszuführenden Abschreibung notwendigerweise nach dem Buchwerte b e m e s s e n werden muss. Rechnerisch einfacher und wirtschaftlich richtiger ist gegenteils, wie dargetan, die Bemessung nach dem Anlagewert. Im angefochtenen Entscheid ist der Kern der zu lösenden, allerdings nicht ganz leichten Abschreibungsfrage mangels näheren Studiums, zu dem eine oberste Steuerrekursinstanz verpflichtet ist, überhaupt nicht erfasst worden, sondern der Kleine Rat argumentiert

auch in dieser Hinsicht in einer Art und Weise, die vor Art. 4 BV nicht bestehen kann.

Dagegen ist im weitem die Anwendung einer alle Gegenstände umfassenden einheitlichen Durchschnittsquote für die Abschreibung aus dem Gesichtspunkte des Art. 4 BV grundsätzlich nicht zu beanstanden. Wohl mag die Differenzierung nach einzelnen Kategorien von Gegenständen zu einem genaueren Ergebnis führen. Doch kann auch ein allgemeiner Durchschnittsansatz wenigstens nicht als willkürlich bezeichnet werden, sofern er auf einer sorgfältigen Würdigung der massgebenden Faktoren, insbesondere vor allem einer Abklärung der erörterten Bemessungsgrundlage, beruht.

3. — Die vorstehenden Erwägungen führen zur Aufhebung des kleinrätlichen Entscheides in der Meinung, dass der Kleine Rat unter Berücksichtigung ihres Inhalts über die Beschwerde der Rekurrentin neuerdings zu entscheiden hat. Er wird sich also zunächst darüber schlüssig machen müssen, ob die Abschreibung vom Anlagewert (richtigeres System) oder vom Buchwert (weniger befriedigendes, aber doch immerhin zulässiges System) zu machen sei, und je nachdem den Prozentsatz der Abschreibung zu bestimmen haben. Dieser würde nach dem letztern System erheblich höher sein müssen, als nach dem ersteren, und dürfte mit 3% des Buchwertes wohl zu niedrig angesetzt sein, wenn beachtet wird, dass z. B. ein Gegenstand im Anschaffungswerte von 1000 Fr. bei jährlicher Abschreibung von 3% dieses Anlagewertes in  $33\frac{1}{3}$  Jahren vollständig abgeschrieben, bei jährlicher Abschreibung von 3% des jeweiligen Buchwertes dagegen nach 100 Jahren erst auf 120 Fr. amortisiert ist.

*Demnach erkennt das Bundesgericht:*

Der Rekurs wird gutgeheissen und der Entscheid des Kleinen Rates des Kantons Graubünden vom 29. Oktober 1918 im Sinne der Erwägungen aufgehoben.