

S. 312 / Nr. 63 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 70 I 312

63. Urteil vom 8. Dezember 1944 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen B.

Regeste:

Wehrsteuer: 1. Die Erhöhung des Nennwertes von Aktien unter Verwendung von Reserven der Aktiengesellschaft bildet einen Bestandteil des Roheinkommens des Aktionärs. Ihr Betrag ist bei der Berechnung des Gesamteinkommens des Aktionärs für die Bestimmung des Steuersatzes bei der allgemeinen Wehrsteuer (Art. 44 WStB) und für die Berechnung der Zusatzsteuer für quellenbesteuertes Einkommen (Art. 40, Abs. 2 WStB) anzurechnen.

2. Angerechnet wird der Gesamtbetrag der Leistung, die die Aktiengesellschaft dem Aktionär zuweist, einschliesslich des Betrages der an der Quelle bezogenen Wehrsteuer.

Seite: 313

Impôt pour la défense nationale: 1. L'augmentation de la valeur nominale d'actions, opérée par prélèvement sur les réserves de la société anonyme, rentre dans le revenu brut de l'actionnaire. Elle doit être comptée dans le revenu total de l'actionnaire en vue de déterminer le taux de l'impôt général pour la défense nationale (art. 44 AIN) et de calculer l'impôt complémentaire sur le revenu imposé à la source (art. 40 al. 2 AIN).

2. On compte le montant total de la prestation que la société anonyme fait en faveur de l'actionnaire, y compris le montant de l'impôt pour la défense nationale perçu à la source.

Imposta per la difesa nazionale: 1. L'aumento, da parte di una società anonima, del valore nominale delle azioni attingendo alle riserve, va computato nel reddito lordo dell'azionista (art. 21 cp. 1 lett. c DIDN). L'importo costituente l'aumento del valore nominale dell'azione va quindi computato nel reddito complessivo dell'azionista ai fini della determinazione del tasso per l'imposta generale per la difesa nazionale (art. 44 DIDN) e del calcolo dell'imposta complementare sul reddito colpito alla fonte (art. 40 cp. 2 DIDN).

2. E'computato come reddito l'intero valore scaturito all'azionista dall'aumento del valore delle azioni, compreso l'importo dell'imposta per la difesa nazionale percepita alla fonte.

A. - Durch Beschluss einer ausserordentlichen Generalversammlung vom 29. November 1941 hat die Aktiengesellschaft der Ludw. von Roll'schen Eisenwerke in Gerlafingen ihr Aktienkapital von 24 auf 36 Millionen Franken erhöht durch Aufwertung des Nennwertes der einzelnen Aktie von Fr. 5000.- auf Fr. 7500.-; sodann wurden den Aktionären die für die eidgenössische Couponabgabe und die Wehrsteuer an der Quelle erforderlichen Beträge aus Mitteln der Gesellschaft zur Verfügung gestellt. Der für die Liberierung des neuen Aktienkapitals und für die mit der Kapitalerhöhung verbundenen Kosten erforderliche Gesamtbetrag von Fr. 13699200.- wurde den stillen Reserven entnommen. Die Kapitalerhöhung ist am 23. Januar 1942 im Handelsregister des Amtsbezirks Kriegsstetten eingetragen worden. Dabei wurde verkündet, dass das Aktienkapital von 36 Millionen Franken voll einbezahlt ist (SHAB Nr. 21 vom 28. Januar 1942, S. 215). Die eidgenössische Steuerverwaltung hat für diese Kapitalerhöhung, als für eine geldwerte Leistung der Aktiengesellschaft an die Aktionäre im Sinne von Art. 5, Abs. 2 CG, die eidgenössische Stempelabgabe auf Coupons

Seite: 314

und die Wehrsteuer an der Quelle (Art. 141, Abs. 1, lit. a WStB) erhoben. Eine hiegegen erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist am 12. April 1943 abgewiesen worden (BGE 69 I S. 37).

B. - Der Beschwerdegegner, Herr B., hat im Wertschriftenverzeichnis für die II. Periode der eidgenössischen Wehrsteuer (Stichtag: 1. Januar 1943) 10 Aktien der Ludw. von Roll'schen Eisenwerke im Nennwert von Fr. 5000.- und Erträge von Fr. 400.- (1941) und Fr. 600.- (1942) pro Titel aufgeführt. Die Einschätzungsbehörde hat das der Quellenwehrsteuer unterliegende Einkommen des Jahres 1941 um Fr. 2640.- (Kapitalerhöhung + 5 % von der Gesellschaft aufgebrauchte Wehrsteuer) pro Titel erhöht und Herrn B. gestützt auf das Endergebnis der Einschätzung zur Entrichtung einer Zusatzsteuer gemäss Art. 40, Abs. 2 WStB (neben der Einkommenssteuer und der Vermögenssteuer) verhalten.

C. - Die kantonale Rekurskommission von Solothurn hat einen hiegegen erhobenen Rekurs geschützt. Sie erklärt, dass

a) die Nennwerterhöhung von je Fr. 2500.- auf den von Roll-Aktien des Beschwerdeführers und die hierfür an der Quelle bezahlte Wehrsteuer von je Fr. 140.-,

b) die an der Quelle bezahlte Wehrsteuer auf dem Zins und Dividendeneinkommen des Beschwerdeführers kein der allgemeinen Wehrsteuer unterliegendes Einkommen darstellen und weder

für die Bestimmung der Klasseneinteilung noch für die Berechnung der Differenzsteuer herangezogen werden dürfen. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, zu der Zusatzsteuer gemäss Art. 40, Abs. 2 WStB könne nur solches quellenbesteuertes Einkommen herangezogen werden, das auch Einkommen im Sinne der allgemeinen Wehrsteuer sei. Die Erhöhung des Nennwertes von Aktien sei kein Einkommen aus Vermögensertrag im Sinne von Art. 21, lit. a WStB, weil beim Aktionär überhaupt oder wenigstens in der Regel keine Vermögensvermehrung stattfinde. In diesem Sinne

Seite: 315

habe sich die eidg. Steuerverwaltung selbst in einer Auskunft ausgesprochen, die sie am 17. April 1942 Herrn Rechtsanwalt Dr. J. Henggeler in Zürich erteilt habe. In der Regel fliesse dem Aktionär ein «geldwerter Vorteil» (Art. 21, lit. a) nicht zu. Wenn es aber gelegentlich der Fall sein sollte, so könne ihn der Aktionär nicht ohne Antastung seines Vermögens und Realisation des Wertpapiers vom übrigen Vermögen abtrennen und verwerten. Es fehle die freie Verfügbarkeit, die ein Begriffsmerkmal des Einkommens darstelle (BGE 59 I 57; 66 I 188). Trete später bei der Liquidation des Wertpapiers die Nennwerterhöhung als Kapitalgewinn in Erscheinung, so falle sie unter Umständen nach Art. 21 Abs. 1, lit. d in jenem Zeitpunkt unter die Wehrsteuer. - Art. 23 WStB schliesse nur die allgemeine Wehrsteuer, nicht aber die Quellenwehrsteuer vom Abzuge aus. Die Abziehbarkeit folge übrigens auch aus der rechtlichen Natur der Abgabe als einer für die Erzielung des Einkommens notwendigen Aufwendung.

D. - Die eidg. Steuerverwaltung erhebt die Verwaltungsgerichtseschwerde und beantragt, die von der Aktiengesellschaft von Roll zur Erhöhung des Nennwertes der 10 Aktien des Beschwerdegegners erbrachten Leistungen, inbegriffen die an der Quelle erhobene Wehrsteuer, als Einkommen des Beschwerdeführers bei Bestimmung des Steuersatzes (Art. 44, Abs. 1 WStB) und bei der Zusatzsteuer (Art. 40, Abs. 2) zu berücksichtigen. Es wird ausgeführt, die Sektion für die allgemeine Wehrsteuer habe zwar noch im Jahre 1942 angenommen, der Gesetzgeber betrachte den Empfang von Gratisaktien nicht als Einkommen im Sinne des allgemeinen Wehrsteuerrechts. Doch habe sich die Erkenntnis durchgesetzt, dass diese Auffassung als unrichtig aufgegeben werden müsse. Die für die Couponabgabe geltende Ordnung habe dazu geführt, bei Ausgabe von Gratisaktien die Quellenwehrsteuer gemäss Art. 141, Abs. 1, lit. a WStB zu erheben. Quellenwehrsteuer und allgemeine Wehrsteuer seien gegenseitig so verbunden, dass alle Gegenstand der Quellenwehrsteuer

Seite: 316

bildenden Leistungen ohne weiteres als Einkommen im Sinne des allgemeinen Wehrsteuerrechtes betrachtet werden müssten. Die Quellenwehrsteuer sei keine Sondersteuer, sondern lediglich eine besondere Form, bestimmte Erträge zu erfassen, denen auf dem Wege der Veranlagung schwer bezuhalten sei. In dem Beschlusse einer Aktiengesellschaft, ihr Grundkapital durch Ausgabe von Gratisaktien oder unentgeltliche Erhöhung des Nennwertes zu erhöhen, liege im Grunde mit ein Beschluss über Ausrichtung einer Dividende, über Einräumung eines Bezugsrechtes auf neue Aktien und Verrechnung der zufolge Ausübung des Bezugsrechtes aufzubringenden Einlage mit der Dividende. Der Aktionär erhalte also im Betrage der unentgeltlichen Kapitalerhöhung eine Dividende auf Grund seines Aktienbesitzes, erziele somit steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen (Art. 21, Abs. 1, lit. c WStB).

Dass mit unentgeltlichen Kapitalerhöhungen für den Aktionär, wirtschaftlich betrachtet, in der Regel eine Vermögensvermehrung nicht verbunden sei, da sich der innere Wert der Beteiligung an der Gesellschaft nicht verändere, stehe der Besteuerung als Einkommen nicht entgegen. Auch die Ausrichtung einer Bardividende bewirke keine Vermehrung des Vermögens des Aktionärs. Es handle sich um die Verwendung angesammelter Gewinne zugunsten der Aktionäre; diesen werde damit eine neue Kapitalbeteiligung verschafft, deren Gegenwert ihnen im Falle einer Kapitalrückzahlung steuerfrei zufalle. - Bei Festsetzung des Steuersatzes und bei Berechnung der zusätzlichen Wehrsteuer seien sodann auch die an der Quelle abgezogenen Wehrsteuerbeträge anzurechnen.

E. - Der Beschwerdegegner Herr B. beantragt Abweisung der Beschwerde und Bestätigung des angefochtenen Entscheides der kantonalen Rekurskommission. Zur Begründung wird im wesentlichen ausgeführt, der Standpunkt, den die eidg. Steuerverwaltung ursprünglich eingenommen hatte, sei offenbar der richtige gewesen. Dass

Seite: 317

die Vorschrift des Krisenabgabebeschlusses über die Besteuerung der Ausgabe von Gratisaktien, Genussscheinen und Gründeranteilen beim Einkommen (Art. 21/22, Abs. 1, Ziff. 3 Kris AB) im Wehrsteuerbeschlusse fallen gelassen wurde, sei dahin zu deuten, dass der Gesetzgeber auf diese Besteuerung habe verzichten wollen. Der Wechsel in der Auffassung der Steuerverwaltung sei nicht Ausfluss einer tiefem steuerrechtlichen Erkenntnis, sondern lediglich darauf zurückzuführen, dass das Bundesgericht die Erhöhung des Nennwertes von Aktien der Quellenwehrsteuer unterstellt habe

(BGE 69 I S. 39), was die Steuerverwaltung veranlasst habe, eine weitere fiskalische Inanspruchnahme des Aktionärs auf dem Gebiete der Einkommenssteuer zu versuchen. Was die Beschwerdeschrift zur Rechtfertigung der Praxisänderung vorbringe, beruhe auf rechtsirrtümlichen Voraussetzungen. Unrichtig sei die Auffassung, dass alle Gegenstand der Quellenwehrsteuer bildenden Leistungen ohne weiteres als Einkommen im Sinne des allgemeinen Wehrsteuerrechtes zu gelten hätten. Art. 141, Abs. 1 lit. a WStB erfasse, ohne Rücksicht auf ihren Ertragscharakter, alle Leistungen, die der Couponabgabe unterliegen, wobei nach der Praxis des Bundesgerichts (BGE 69 I S. 41) nicht zu untersuchen sei, was unter Ertrag im Sinne von Art. 2, Ziff. 2 WStB zu verstehen sei. Daraus folge, dass die Unterstellung einer Leistung unter die Couponabgabe und damit unter die Quellenwehrsteuer keine absolute Rechtsvermutung für die Einkommensnatur einer Leistung darstelle. Der Einkommenscharakter bestimme sich vielmehr nach der Umschreibung des Einkommens in Art. 21 WStB. Diese definiere aber nicht näher, was unter Einkommen zu verstehen sei, sondern führe lediglich einzelne Beispiele an und stelle im übrigen auf die Begriffsbestimmung der Steuerrechtstheorie ab. Diese Begriffsbestimmung müsse auch für Art. 21, Abs. 6, Art. 40, Abs. 2, und Art. 44, Abs. 1, massgebend sein.

Die Steuerrechtslehre umschreibe das Einkommen als

Seite: 318

den Inbegriff der Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während eines bestimmten Zeitraumes zufließen und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zu seinem Unterhalt oder zu andern Zwecken verwenden kann (BLUMENSTEIN: Steuerrecht S. 177, und im Ergebnis gleich BGE 52 I S. 214). Dass im Falle einer Erhöhung des Aktiennennwerts ein Zufluss von Wirtschaftsgütern nicht stattfindet, gebe die Beschwerdeschrift selbst zu. Weiterhin fehle aber auch das zweite Begriffsmerkmal, die Möglichkeit der Verfügung über das Wirtschaftsgut. Art. 21, Abs. 1, lit. a WStB erwähne als Beispiele nur Tatbestände, bei denen das zugeflossene Gut dem Steuerpflichtigen tatsächlich zum Zwecke seiner laufenden Wirtschaft zur Verfügung stehe. Unrichtig sei es auch, die unentgeltliche Erhöhung des Aktiennennwerts der Ausrichtung einer Dividende gleichzustellen. Es bestehe vielmehr ein Unterschied, der sich wirtschaftlich und rechtlich aus dem Ertragscharakter der Dividende erkläre. Es gehöre zum Wesen und Zweck der Aktie, dass sie dem Aktionär periodisch einen Zufluss neuer Wirtschaftsgüter garantiere, während die Erhöhung des Nennwertes nicht in ihrer Zweckbestimmung liege, wofür auf BLUMENSTEIN: Die Einkommenssteuerpflicht der Aktionäre für Gratisaktien (ASA 1, S. 263 f.) Bezug genommen wird. Weiterhin könne der Aktionär über die neue Aktie nicht verfügen, ohne sein bisheriges Vermögen zu schmälern. Dass für den Aktionär kein Ertrag vorliege, ergebe sich daraus, dass bei einer Nennwerterhöhung die in Art. 146 WStB vorgesehene Kürzung der vom Steuerschuldner dem Steuerdestinatär auszurichtenden Leistung nicht durchgeführt werden könne.

Da demnach die unentgeltliche Erhöhung des Nennwertes kein Einkommen im Sinne von Art. 21 WStB darstelle, könne ihr Betrag bei der Bestimmung der Klasseneinteilung für die allgemeine Wehrsteuer nach Art. 44, Abs. 1 WStB und bei Erhebung der Zusatzsteuer nach Art. 40, Abs. 2 WStB nicht in Betracht fallen. Die Anrechnung sei nach Wortlaut und Sinn der beiden Bestimmungen auf die quellenbesteuerten Erträge beschränkt, denen

Seite: 319

Einkommenscharakter zukomme. Art. 141 WStB sei eben in der Hauptsache als Verkehrssteuer ausgestaltet, wobei darauf nicht Rücksicht genommen werde, ob eine Leistung Einkommen sei. Damit, dass die Steuerverwaltung bei Bemessung des von ihr angenommenen Einkommens die von der Quellensteuer erfassten Leistungen in ihrem Bruttobetrag, ohne Abzug der Quellenwehrsteuer heranziehen wolle, setze sie sich in Widerspruch zu Gesetz und Praxis, da nur der um die obligatorisch überwältigte Quellensteuer verminderte Betrag dem Steuerpflichtigen als Einkommen zur Verfügung stehe. Dass die Quellenwehrsteuer abzuziehen sei, ergebe sich sodann aus Art. 23 WStB, der diese Abgabe nicht unter den vom Abzuge ausgeschlossenen Steuern aufführe. Der Abzug entspreche auch allgemeiner Auffassung der Steuerrechtstheorie.

Die Begründung stützt sich im wesentlichen auf Darlegungen eines eingehenden Rechtsgutachtens von Rechtsanwalt Dr. Joseph Henggeler in Zürich vom 12. Oktober 1944.

F. - Die kantonale Rekurskommission beantragt Abweisung der Beschwerde. Sie verweist auf die Begründung ihres Entscheides und fügt bei, zwischen der Ausgabe von Gratisaktien und der blossen Nennwerterhöhung von Aktien bestehe ein auch im Steuerrecht zu würdigender rechtlicher Unterschied. Die vorwiegend vom Fiskalstandpunkt getragenen Erwägungen der Beschwerdeführerin würden den tatsächlichen Verhältnissen, wie sie beim einzelnen Aktionär bestehen, nicht gerecht.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde geschützt
in Erwägung:

1.- Es kann vorerst dahingestellt bleiben, ob die Erhöhung des Nennwertes von Aktien bei der

Berechnung des für die Bestimmung des Steuersatzes nach Art. 44, Abs. 1 WStB massgebenden Gesamteinkommens und bei der Festsetzung der Zusatzsteuer gemäss Art. 40, Abs. 2 WStB; schon deshalb mitzuberechnenden ist, weil sie

Seite: 320

gemäss Art. 141, Abs. 1, lit. a WStB und der daran anschliessenden Praxis (BGE 69 I S. 38 ff.) der Wehrsteuer an der Quelle unterliegt. Jedenfalls ist sie dann in die Berechnung einzubeziehen, wenn sie unter die Einkommensbestandteile fällt, die in Art. 21 WStB einzeln aufgeführt sind, oder wenn sie sonst als Einkommen im Sinne dieser Bestimmung anzusprechen und von der allgemeinen Wehrsteuer lediglich als bereits quellenbesteuertes Einkommen gemäss Absatz 6 dieses Artikels ausgenommen ist. Dabei ist nicht von einer theoretischen Umschreibung des Einkommensbegriffes auszugehen, sondern es ist abzustellen auf die konkrete Ordnung im Gesetz.

Art. 21 WStB erfasst als Einkommen physischer Personen grundsätzlich den Ertrag bestimmter Einnahmequellen, genannt werden Erwerbstätigkeit und Vermögensertrag mit der Ergänzung «sowie andern Einnahmequellen», womit nach Vorschrift des Gesetzes das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen getroffen werden soll. Die sogenannte Quelle ist gedacht als das Mittel, das dem Steuerpflichtigen Einnahmen zuführt, die als Erträge dem bisherigen Besitze gegenüber gestellt werden (Roheinkommen). Dabei fallen als Einnahmen nicht nur Geldeinnahmen in Betracht; Naturaleinkünfte (Art. 21, Abs. 2), Sachwerte gehören auch dazu, inbegriffen geldwerte Nutzungen (Mietwert der Wohnung im eigenen Hause, Art. 21, Abs. 1 lit. b) und geldwerte Vorteile, die einem Steuerpflichtigen als Ertrag einer Einkommensquelle zufließen (Art. 21, Abs. 1, lit. c). Das Roheinkommen unterliegt sodann einer Berichtigung im Hinblick auf die mit der Einkommenserzielung verbundenen Lasten (Art. 22 WStB). Veränderungen der Quelle dagegen sind bei Steuern auf Quellenerträgen in der Regel unbeachtlich. Die Besteuerung bleibt, jedenfalls grundsätzlich, auf die Erträge selbst beschränkt. Nur für zwei Sondertatbestände ist in Art. 21 WStB die Beschränkung der Besteuerung auf den Ertrag von Einkommensquellen verlassen, auch die Veränderung der Quelle selbst einbezogen worden: Bei

Seite: 321

kaufmännischen Betrieben bilden Kapitalgewinne aus Veräusserung und Verwertung, sowie verbuchte Wertvermehrungen von Vermögensstücken Bestandteile des Roheinkommens (Art. 21, Abs. 1, lit. d und f), während andererseits Entwertungen und Geschäftsverluste abgezogen werden dürfen (Art. 22, lit. b und c). Damit werden Vermögensvermehrungen und Vermögensverminderungen berücksichtigt, die unter Umständen nicht oder nicht ausschliesslich den Ertrag der Einkommensquelle als solchen betreffen. Indessen handelt es sich hier nicht um diese besonderen Tatbestände.

Wenn Art. 21, Abs. 1, lit. c WStB im Rahmen einer Besteuerung der Einnahmen aus Einkommensquellen «jedes Einkommen aus beweglichem Vermögen» als Bestandteil des Roheinkommens bezeichnet und diese Umschreibung dahin näher bestimmt, dass «namentlich Zinsen, Renten und Gewinnanteile aus Guthaben und Beteiligungen aller Art sowie besondere Entgelte oder geldwerte Vorteile» darunterfallen, «die neben diesen Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden», so kann es keinem Zweifel unterliegen, dass in der Erhöhung des Nennwertes einer Aktie unter Verwendung von Reserven der Unternehmung die Ausrichtung eines Gewinnanteiles an den Aktionär im Sinne dieser Bestimmung zu erblicken ist. Durch die Fassung der Vorschrift wird unzweideutig zum Ausdruck gebracht, dass im Einkommen alle Zuwendungen erfasst werden sollen, die an Inhaber von Beteiligungsrechten gemacht werden, und dass es auf die Form nicht ankommt, in die die Zuwendung im einzelnen Falle gekleidet wird. Die Erhöhung des Nennwertes einer Aktie, Liberierung neuen Aktienkapitals aus Mitteln der Gesellschaft, ist eine der Formen, in denen angesammelte und bisher unausgeschieden gebliebene Unternehmergewinne dem einzelnen Aktionär nach Massgabe seiner Beteiligung zugewiesen werden. Wie der Vorgang zivilrechtlich konstruiert wird, ist unerheblich.

Gehört die Erhöhung des Nennwertes der Aktien aber

Seite: 322

schon auf Grund der Ordnung in Art. 21 WStB zu den Bestandteilen des Roheinkommens der der allgemeinen Wehrsteuer unterliegenden physischen Personen, so ist sie auch bei Berechnung des Gesamteinkommens dieser Steuerpflichtigen für die Bestimmung des Steuersatzes (Art. 44 WStB) und für die Berechnung der Zusatzsteuer für quellenbesteuertes Einkommen (Art. 40, Abs. 2 WStB) anzurechnen.

2.- Die Einwände, die in der Beschwerdeschrift und in dem sie begleitenden Rechtsgutachten gegen die Besteuerung der Erhöhung des Nennwertes von Aktien als Einkommen physischer Personen erhoben werden, sind unbegründet.

a) In Art. 21 WStB ist die bei der Krisenabgabe (Art. 22 /21, Ziff. 3) ausdrücklich angeordnete

Besteuerung der Verteilung von Gratisaktien und anderer Urkunden über Beteiligungsrechte nicht fallen gelassen, sondern in einer allgemeiner gehaltenen und darum schon an sich weiteren Fassung übernommen worden. Fallen gelassen wurde nur die Anrechnung der bei Einräumung solcher Beteiligungsrechte eintretenden Wertverminderung der bisherigen Beteiligung und der Gegenleistungen des Aktionärs; sie hatte sich in der Praxis als verfehlt erwiesen. Dass sich die Steuerbehörden anfänglich über den Sinn der Neuordnung nicht Rechenschaft gaben und ihre Stellungnahme in der Rechtsfrage nachträglich ändern mussten, ist unerheblich.

b) Die Fassung der Vorschrift im Wehrsteuerbeschluss («Gewinnanteile und... Beteiligungen aller Art sowie besondere Entgelte oder geldwerte Vorteile, die neben diesen Einkünften oder an deren Stelle gewährt wurden») lehnt sich offensichtlich an Bestimmungen der Stempelgesetzgebung an, vor allem an Art. 5, Abs. 2 CG, der der Besteuerung Urkunden zum Bezüge, zur Gutschrift oder Verrechnung «geldwerter Leistungen» der Aktiengesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unterwirft (vgl. auch Art. 9, lit. c CG: «auf dem ausbezahlt»).

Seite: 323

verrechneten oder gutgeschriebenen Gewinnanteil»). Der Wehrsteuerbeschluss ist noch allgemeiner gehalten, woraus folgt, dass Leistungen, die gemäss Art. 5, Abs. 2 CG der Couponabgabe und daher der Wehrsteuer an der Quelle gemäss Art. 141, Abs. 1, lit. a WStB unterliegen, jedenfalls begrifflich Roheinkommen ihres Bezügers im Sinne von Art. 21, Abs. 1 lit. c WStB bilden; ob sie im einzelnen Falle von der allgemeinen Wehrsteuer erfasst werden, z. B. im Steuersatz oder in der Zusatzsteuer, ist unerheblich. Auch daraus kann nichts abgeleitet werden, dass die Wehrsteuer an der Quelle zufolge ihrer Ausgestaltung als Objektsteuer unter Umständen Erträge belastet, die auch abgesehen von der Ausnahme in Art. 21, Abs. 6 WStB, nicht unter die allgemeine Wehrsteuer fallen. Die Wehrsteuer an der Quelle ist allerdings eingeführt worden als eine Form der Erfassung wehrsteuerpflichtigen Einkommens. Darum die Ausnahme quellenbesteuerten Einkommens in Art. 21, Abs. 6 WStB und dessen Berücksichtigung bei dem für die Bestimmung des Steuersatzes massgebenden Gesamteinkommen (Art. 40, Abs. 1) und die Rückerstattung der Quellenwehrsteuer an einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen, die der allgemeinen Wehrsteuer nicht oder nicht nach dem System der Besteuerung von Quellenerträgen unterliegen (Art. 147 WStB). Indessen ist die Angleichung bewusst nur eine teilweise, weshalb unter Umständen Einkommen belastet bleibt, das ohne Besteuerung an der Quelle nicht oder in geringerer Masse betroffen würde.

c) Unerheblich ist schliesslich, dass der Steuerpflichtige, der auf Grund seiner Beteiligung eine Gratisaktie oder eine Aktie mit erhöhtem Nennwert bezieht, damit sein Vermögen wertmässig nicht vermehrt. Gratisaktie wie Nennwertserhöhung von Aktien sind Einnahmen mit Ertragscharakter, weil sie in der bisherigen Beteiligung nicht inbegriffen waren, der Aktionär somit mit ihnen eine Beteiligung erhält, die ihm bisher nicht zustand. Seine Aktie hat eine neue Aktie oder eine solche mit höherem

Seite: 324

Nennwert abgeworfen, ihm also einen Ertrag gebracht, der im Rahmen einer Ertragssteuer, die Sachwerte mitumfasst, in dem Zeitpunkte steuerbar ist, wo er dem Berechtigten zugeteilt wird.

Einen Gewinn im Sinne einer Vermögensvermehrung erzielt der Aktionär beim Bezüge der Aktie mit höherem Nennwert regelmässig nur deshalb nicht, weil der Verkehr den Vermögenswerten, die die Aktiengesellschaft dem Aktionär in Form der Nennwerterhöhung zuwendet, schon vorher Rechnung getragen hatte. Im System einer Besteuerung für einen Reingewinn, bei dem Vermögenswertveränderungen fortlaufend berücksichtigt werden, ergäbe sich allerdings bei dem Bezug einer Aktie mit erhöhtem Nennwert in der Regel kein steuerbares Roheinkommen; der Ertrag, der dem Aktionär damit zugewiesen wird, wäre aber bereits früher, nämlich in dem Zeitpunkt erfasst worden, in welchem der Verkehr den Gesellschaftsgewinnen, aus denen die Gesellschaft die Kapitalerhöhung liberiert, im Handelswert der alten Aktie Rechnung trug. Auf den Zeitpunkt der Veräusserung oder sonstigen Realisierung der neuen Kapitalbeteiligung, auf den die kantonale Rekurskommission abstellen möchte, kann es schon darum nicht ankommen, weil der Wehrsteuerbeschluss in die Einkommensbesteuerung den Erwerb von Sachwerten einbezieht.

3.- Ertrag der Aktie, Einkommen aus ihr, ist der Gesamtbetrag der Leistung, den die Aktiengesellschaft dem Aktionär zuweist. Dieser Betrag ist, sofern er der Besteuerung an der Quelle unterliegt, von der allgemeinen Wehrsteuer ausgenommen (Art. 21, Abs. 6 WStB), andererseits aber bei Festsetzung des Steuersatzes (Art. 44, Abs. 1) und der Zusatzsteuer (Art. 40, Abs. 2) zu berücksichtigen. Diese Ordnung schliesst es aus, ihn bei Berechnung des Gesamteinkommens um die an der Quelle bezogene Wehrsteuer zu kürzen.

Daraus, dass Art. 23 WStB die Quellenwehrsteuer nicht als eine der vom Abzuge ausgeschlossenen Abgaben

Seite: 325

erwähnt, lässt sich nichts anderes herleiten. Art. 23 betrifft die Berechnung der allgemeinen Wehrsteuer, befasst sich daher nicht mit dem davon ausdrücklich ausgenommenen Einkommen. Wenn aber nach dieser Vorschrift bei Ermittlung des allgemein wehrsteuerpflichtigen Einkommens die allgemeine Wehrsteuer nicht abgezogen werden darf, so wäre es widerspruchsvoll, bei dem nach Art. 40, Abs. 2 und Art. 44, Abs. 1 für quellenbesteuertes Einkommen vorzunehmenden Ausgleich die Quellenwehrsteuer anders zu behandeln. Bei diesem Ausgleich jedenfalls ist es unerheblich, inwieweit die Quellenwehrsteuer mit den Charakter einer indirekten Steuer trägt