

## S. 184 / Nr. 35 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 72 I 184

35. Urteil vom 27. September 1946 i. S. Aktiengesellschaft W. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:

Couponabgabe, Wehrsteuer an der Quelle: Der Besteuerung nach Art. 5, Abs. 2 CG (Art. 141, Abs. 1, lit. a WStB) unterliegen auch verdeckte Gewinnausschüttungen, z. B. offenbar übersetzte Saläre für geschäftsführende Aktionäre.

Seite: 185

Timbre sur les coupons, impôt pour la défense nationale perçu à la source: Sont également soumises à l'impôt en vertu de l'art. 5 al. 2 LC (art. 141 al. 1 lit. a AIN) les distributions de bénéficiaires déguisées, par exemple des salaires manifestement excessifs, servis à des actionnaires qui occupent des postes directeurs.

Bollo sulle cedole, imposta per la difesa nazionale riscossa alla fonte. Sono pure assoggettate all'imposta in virtù dell'art. 5 cp. 2 LC (art. 141, cp. 1, lett. a DIN) le distribuzioni di utili dissimulati, per es. salari manifestamente eccessivi versati ad azionisti che occupano posti direttivi.

A. - Die Rekurrentin, eine Familien-Aktiengesellschaft, richtete in den Jahren 1940-1942 an ihre Hauptaktionäre, Verwaltungsräte und Geschäftsleiter ausser den Dividenden folgende Bezüge aus:

Ordentli-ches Salärnach-vergüt Extraent-schädi Teuerungs-zulage Verwaltungs-ratsh Total

Salär ung gung onorar

W, Präsident des Verwaltungsrates

1940 - 5000.- 1000.- - 4000.- 10000.-

1941 - - 1000.- 1500.- 4000.- 6500.-

1942 - - 1000.- 1500.- 4000.- 6500.-

X, Delegierter des Verwaltungsrates

1940 21000.- 20000.- 4500.- - 1000.- 46500.-

1941 25000.- - - 6000.- 1000.- 32000.-

1942 25000.- - - 5500.- 1000.- 31500.-

Y, kaufmännischer Direktor

1940 10000.- 10000.- - - - 20000.-

1941 15000.- - - 3750.- - 18750.-

1942 15000.- - - 4000.- 1000.- 20000.-

Z, technischer Direktor

1940 12000.- 20000.- 3000.- - 1000.- 36000.-

1941 15000.- - - 3750.- 1000.- 19750.-

1942 15000.- - - 4000.- 1000.- 20000.-

Ferner verbuchte die Gesellschaft in den Jahren 1938-1942 zu ihren Lasten private Auslagen der Aktionäre in der Höhe von Fr. 10,216.90.

Mit Entscheid vom 26. Januar 1944 unterwarf die eidg. Steuerverwaltung diese sämtlichen Leistungen mit Ausnahme des ordentlichen Salärs und des Verwaltungsratshonorars, total Fr. 105,715.90, gestützt auf Art. 5,

Seite: 186

Abs. 2 CG der Couponabgabe und diejenigen für 1941 und 1942 gemäss Art. 141, Abs. 1, lit. a WStB der Quellenwehrsteuer.

Im Einspracheverfahren anerkannte die Rekurrentin die Steuerpflicht für einen Betrag von Fr. 56,215.90, nämlich für die Salärnachvergütungen für 1940, soweit dadurch das Salär für 1940 über dasjenige für 1941 hinaus erhöht wurde, die Extraentschädigungen an W und die von der Gesellschaft verbuchten Privatauslagen der Aktionäre. Andererseits gestand die eidg. Steuerverwaltung die Steuerfreiheit der Salärnachvergütungen für 1940 in dem von der Rekurrentin beanspruchten Umfange zu. Streitig blieb somit lediglich die Steuerpflicht für die Extraentschädigungen von Fr. 4500. an X und Fr. 3000. an Z für 1940 sowie für die gesamten Teuerungszulagen.

B. - Mit Entscheid vom 8. April 1946 hat die eidg. Steuerverwaltung die Einsprache bezüglich der streitigen Beträge abgewiesen. Zur Begründung wird ausgeführt, gemäss Art. 5, Abs. 2 CG und Art. 141, Abs. 1, lit. a WStB unterlägen der Couponabgabe und der Quellenwehrsteuer, mit Ausnahme der Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Grundkapital, alle geldwerten Leistungen der Aktiengesellschaft an ihre Aktionäre und an diesen nahestehende Personen, soweit sich die Leistungen nur aus dem Beteiligungsverhältnis erklären liessen. Dazu gehörten nach fester Praxis

namentlich alle verdeckten Gewinnausschüttungen. Solche lägen insbesondere dann vor, wenn die Gesellschaft ihren Anteilhabern ohne entsprechende Gegenleistung geldwerte Vorteile zuwende, die sie unbeteiligten Dritten unter im übrigen gleichen Umständen nicht einräume. So würden häufig, namentlich von Familiengesellschaften, den mit der Leitung betrauten Hauptaktionären übersetzte Gehälter und andere Arbeitsentschädigungen gewährt. Im vorliegenden Falle habe die eidg. Steuerverwaltung die ordentlichen Saläre samt deren Erhöhung im Jahre 1941 und die

Seite: 187

Verwaltungsratshonorare nicht beanstandet, wohl aber die ausserordentlichen Bezüge, ausgehend von der Erwägung, dass die sprunghafte Steigerung der Gesamtbezüge der leitenden Aktionäre seit 1940 auf die günstige Geschäftsentwicklung zurückzuführen sei und die Mehrbeträge daher grundsätzlich Gewinnentnahmen darstellten. Das werde bestätigt durch den Vergleich mit den Bezügen der beiden höchsten Angestellten der Rekurrentin, die nicht Aktionäre seien; diese hätten viel geringere Aufbesserungen erhalten, der Reise-Ingenieur bis 1944 überhaupt keine Teuerungszulagen und der Betriebs-Ingenieur bloss solche von insgesamt Fr. 180. für 1941 und Fr. 560. für 1942.

C. - Mit verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beantragt die Abgabepflichtige Aufhebung dieses Entscheids, soweit er die Extraentschädigungen von Fr. 7500. und die Teuerungszulagen von Fr. 30,000. der Couponabgabe und der Quellenwehrsteuer unterstellt, und entsprechende Herabsetzung des geschuldeten Betrages. Sie anerkennt die Pflicht der Steuerorgane, zu verhindern, dass Teile des Geschäftsgewinnes durch offenbar übersetzte Arbeitsentschädigungen der Besteuerung entzogen werden; dabei seien aber die Verhältnisse zu berücksichtigen. Nach der Praxis des Bundesgerichts sei den Arbeitsentschädigungen nur dann die Anerkennung als Unkosten zu verweigern, wenn sie das übliche Mass beträchtlich überschritten; dem Arbeitgeber sei bei der Festsetzung der Saläre erhebliche Freiheit zu lassen. Im vorliegenden Falle seien keine erheblichen Beträge mehr streitig; doch liege der Rekurrentin viel an der Feststellung, ob wirklich von offensichtlich beträchtlich übersetzten Arbeitsentschädigungen gesprochen werden könne, wenn den Direktoren eines Unternehmens wie des ihrigen Fr. 18,750. bis 20,000. und dem geschäftsleitenden Delegierten des Verwaltungsrates Fr. 30,500. bis 32,000. ausgerichtet würden. Die Teuerungszulagen von total Fr. 30,000. an die vier leitenden Personen in den Jahren 1941 und 1942 seien gewiss nicht übersetzt,

Seite: 188

und auch die Extraentschädigung von Fr. 4500. bzw. 3000. an X und Z überschreite das übliche Mass nicht, besonders wenn bedacht werde, dass die beiden Genannten im Jahre 1940 infolge ausserordentlicher militärischer Beanspruchung des Direktors Y und eines grossen Teils des Personals ein Übermass an Arbeit und Verantwortung zu tragen gehabt hätten. Die Bezüge des Delegierten des Verwaltungsrates und der Direktoren erreichten je nur einen Bruchteil des Betrages von Fr. 60,000., der nach der Praxis der eidg. Steuerverwaltung als maximale Grenze gelte. In zahlreichen Handels- und Industrieunternehmungen würden auch an Nichtaktionäre in ähnlicher und oft weniger bedeutender Stellung wesentlich höhere Saläre ausbezahlt. Es wird auf die Urteile des Bundesgerichts vom 17. September 1943 und vom 21. September 1945 in Sachen Wepag und Admes A. G. hingewiesen. Wenn sich die Leiter der Rekurrentin in früheren Jahren mit einem bescheidenen Salär begnügt hätten, so dürfe daraus nicht geschlossen werden, die späteren Erhöhungen stünden nicht mehr in einem angemessenen Verhältnis zur Arbeitsleistung; abgesehen von der infolge des Krieges gesteigerten Arbeitslast, sei es gerade bei Familiengesellschaften natürlich, in flauen Zeiten in der Honorierung der Leiter Zurückhaltung zu üben, die dann bei günstigerer Konjunktur nicht mehr notwendig sei.

D. - Die eidg. Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde. Sie führt aus, für die Beurteilung der Frage, inwieweit angebliche Arbeitsentschädigungen steuerrechtlich als verdeckte Gewinnausschüttungen zu erfassen seien, komme es weniger auf die objektive Höhe der Leistungen als darauf an, ob sie einem unbeteiligten Dritten unter im übrigen gleichen Verhältnissen ebenfalls gewährt würden. Der Vergleich mit anderen Firmen sei ebenso unbehelflich wie die Heranziehung von Urteilen, welche ganz verschiedene Fälle beträfen. Der wirkliche Charakter der streitigen Bezüge zeige sich aus ihrer

Seite: 189

Entwicklung in Verbindung mit den Geschäftsergebnissen:  
 Gesamtbezüge der drei  
 hauptamtlich tätigen Aktionäre  
 (einschliesslich Mietwert der  
 Ausgewiesener Ausgewiesener freien Wohnung des Bezüge des  
 Bruttoertrag Jahresgewinn Technischen Direktors) Verwaltungsrats-präsident

en

1938 741944.65 22600.81 ? ?  
 1939 751690.05 22078.54 45250.- 4000.-  
 1940 902636.60 49205.60 104000.- 10000.-  
 1941 969061.40 43178.45 72000.- 6500.-  
 1942 995813.50 44235.46 73000.- 6500.-  
 1943 789785.03 33912.36 77666.- 7000.-  
 1944 943377.95 30259.72 82000.- 7000.-

Hieraus ergebe sich eindeutig, dass diese Bezüge unmittelbar vom erzielten Gewinn beeinflusst worden und insoweit nicht als Entgelt für die geleistete Arbeit zu betrachten seien. Diese Feststellung werde bestätigt dadurch, dass die einmalige Salärnachvergütung und die Extraentschädigung für 1940 vom Verwaltungsrat erst am 20. Dezember bzw. 1. November 1940 beschlossen wurden. Die Zusprache einer Salärnachvergütung, die zum Teil sogar das ordentliche Salär übersteige, sei nur in einer Gesellschaft mit eng begrenztem Aktionärkreis möglich, wo sich die Abgrenzung zwischen Salär und Gewinnanteil am ehesten verwischen lasse. Entscheidend für die eidg. Steuerverwaltung sei gewesen der Vergleich mit der Entwicklung der Saläre und namentlich der Teuerungszulagen für die beiden höchsten Angestellten der Rekurrentin, die nicht Aktionäre seien: Während die drei leitenden Aktionäre seit 1941 Teuerungszulagen von 22-26,6% bezogen hätten, habe der Reise-Ingenieur gar keine solchen erhalten und seien sie beim Betriebs-Ingenieur von 1941-1944 allmählich von 2,1% auf 13,7% gestiegen. Darin zeige sich deutlich, dass die Rekurrentin den nicht beteiligten Angestellten nicht die gleichen Vergünstigungen gewähre wie den Aktionären. Die im

Seite: 190

Einspracheentscheid vorgenommene Abgrenzung zwischen abgabefreien und abgabepflichtigen Bezügen trage den Umständen in larger Weise Rechnung, zumal die Erhöhung des ordentlichen Salärs für 1940 in erheblichem Umfange anerkannt werden sei.

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab

in Erwägung:

1.- Gemäss Art. 5, Abs. 2 CG und Art. 141, Abs. 1, lit. a WStB unterliegen der Stempelabgabe auf Coupons und der an der Quelle erhobenen Wehrsteuer die geldwerten Leistungen der Aktiengesellschaft an die Aktionäre, die sich nicht als Rückzahlung ihrer Anteile am einbezahlten Aktienkapital darstellen. Es fallen nicht nur Leistungen in Betracht, welche gestützt auf einen Gesellschaftsbeschluss aus dem ausgewiesenen Reingewinn gewährt werden, sondern auch solche, die dem Aktionär oder einer ihm nahestehenden Person unter anderer Bezeichnung aus dem Geschäftsergebnis ausgerichtet werden und unter gleichen Bedingungen einem Dritten nicht zugebilligt würden (Urteil vom 10. Juli 1944 i. S. Strumpffärberei A.-G., nicht veröffentlicht). Dafür, ob es sich um einen verdeckten steuerpflichtigen Bezug oder um einen Unkostenbestandteil handle, ist nicht die Form oder Bezeichnung, sondern der rechtliche und wirtschaftliche Charakter der Leistung massgebend (Art. 5 StV). Das gilt insbesondere auch für als Salär oder unter ähnlicher Bezeichnung ausgerichtete Zahlungen. Bei der Beurteilung dieser Frage ist das Bundesgericht von jeher - und zwar sowohl hinsichtlich der direkten Ertragsbesteuerung als auch der Couponabgabe und Quellenwehrsteuer - davon ausgegangen, dass der Arbeitgeber bei der Festsetzung der Saläre seines Personals erhebliche Freiheit walten lassen kann und dass daher einer Arbeitsentschädigung nicht schon wegen ihrer Höhe allein die Anerkennung als Unkostenbestandteil verweigert werden darf. Andererseits aber hat die Steuerkontrolle die Pflicht, zu verhindern, dass durch Vereinbarung offenbar übersetzter

Seite: 191

Arbeitsentschädigungen Teile des Geschäftsgewinns der Besteuerung entzogen werden; darum darf und soll Arbeitsentschädigungen, die das übliche Mass beträchtlich überschreiten, die Anerkennung als Unkosten versagt werden, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass für ihre Festsetzung ausschliesslich oder vorwiegend die besondere Stellung des Empfängers massgebend war (nicht publizierte Entscheide vom 21. September 1945 i. S. Admes A.-G.; vom 5. Juli 1946 i. S. Bernasconi A.-G.; vom 28. Juni 1946 i. S. Tavannes Watch, Erw. 2 a). Die Bestimmung des Betrages, der als Gewinnausschüttung anzurechnen ist, ist im wesentlichen eine Schätzungsfrage; das Bundesgericht hat nur bei offensichtlicher Unrichtigkeit einzuschreiten (Art. 104 Abs. 2 OG; Urteil vom 1. Juni 1945 i. S. Tricot A.-G., Erw. 3, nicht veröffentlicht).

2.- Im vorliegenden Falle handelt es sich um die als Arbeitsentschädigung bezeichneten Bezüge der vier die Rekurrentin leitenden Persönlichkeiten, welche zugleich Hauptaktionäre und Mitglieder des Verwaltungsrates und somit in der Lage sind, über das Geschäftsergebnis beliebig zu verfügen und insbesondere einen Teil des Gewinns in die Form ihnen selbst zugewendeter Arbeitsentschädigungen zu kleiden. Dass das hier geschehen ist, ergibt sich mit aller Deutlichkeit aus der Höhe ihrer Bezüge -

wobei weniger die absolute Höhe ins Gewicht fällt als das sprunghafte Ansteigen im Jahre 1940, das mit dem offenbar durch die Kriegskonjunktur bedingten Anschwellen des Geschäftsertrages zusammenfällt. Wenn in diesem Jahre der ausgewiesene Reingewinn von Fr. 22,000. auf Fr. 49,000. stieg, die Gesamtbezüge der drei hauptamtlich tätigen Aktionäre aber von Fr. 45,250. auf Fr. 104,000. und die des Verwaltungsratspräsidenten von Fr. 4000. auf Fr. 10,000., so ist klar, dass diese Bezüge einen erheblichen Teil vorweggenommenen Reingewinns enthalten. Besonders eindrücklich tritt dies in den gegen Ende des Geschäftsjahres beschlossenen Salärnachvergütungen und Extraentschädigungen zutage,

Seite: 192

welche die Höhe der ordentlichen Saläre der Empfänger erreichten und zum Teil stark überstiegen; sie lassen sich keineswegs mit einer Erhöhung der Arbeitsleistung begründen, zumal auch die Bezüge von Y verdoppelt wurden, obwohl er während eines grossen Teils des Jahres im Militärdienst war. Die Rekurrentin hat denn auch im Einspracheverfahren für einen grossen Teil jener Beträge anerkannt, dass sie eine Gewinnentnahme darstellten, und heute fragt es sich nur noch, ob damit die verdeckte Gewinnausschüttung vollständig erfasst sei oder ob auch die Extraentschädigungen an X und Z und die Teuerungszulagen dazu zu rechnen seien.

Der Rekurrentin kann nicht gefolgt werden, wenn sie nur die noch streitigen Posten in Betracht zieht und erklärt, bei diesen relativ geringfügigen Beträgen könne von einer beträchtlich übersetzten Entschädigung nicht die Rede sein; es ist vielmehr von den verdeckten Gewinnausschüttungen auszugehen, welche die Rekurrentin überhaupt vorgenommen hat, und zu prüfen, ob sie im angefochtenen Entscheid offensichtlich unrichtig berechnet worden sind. Vergleiche mit Salären, die von anderen Firmen bezahlt werden, und mit denjenigen, die von den Steuerbehörden oder vom Bundesgericht in bestimmten Fällen anerkannt wurden, sind wegen der Unterschiede in den zugrunde liegenden tatsächlichen Verhältnissen nicht schlüssig; viel eher zeigt eine Gegenüberstellung mit den Leistungen der Rekurrentin an ihr höheres Personal ohne Aktionärstellung, ob die in Frage stehenden Ausschüttungen bei sonst gleichen Bedingungen auch hier gemacht werden, also wirklich Arbeitsentgelt darstellen, oder ob sie eine verdeckte Gewinnverteilung sind.

Die im Jahre 1940 an X und Z bezahlten Extraentschädigungen von Fr. 4500.- bzw. Fr. 3000.- werden mit der Zunahme ihrer Arbeitsleistung wegen des vielen Militärdienstes von Y und weiteren Personals begründet. Diesem Umstand ist aber bereits durch die - von der eidg. Steuerverwaltung im Einspracheverfahren in fast

Seite: 193

gleicher Höhe anerkannte - Salärnachvergütung Rechnung getragen. Eine Kumulation der beiden Arten von Leistungen unter dem Gesichtspunkt der Arbeitsentschädigung kommt umsoweniger in Frage, als das übrige Personal im Jahre 1940 überhaupt keine entsprechende Aufbesserung erhielt; so stiegen die Bezüge des Reise-Ingenieurs (einschliesslich Provision) nur von Fr. 10,908. auf Fr. 11,392., und diejenigen des Betriebs-Ingenieurs sanken sogar von Fr. 7800. - auf Fr. 7530. - . Unter diesem Umständen ist es keineswegs offensichtlich unrichtig, wenn die Vorinstanz die Extraentschädigungen als Gewinnausschüttung betrachtet, die sich nur aus der Sonderstellung der Empfänger erklärt.

Ähnlich verhält es sich bei den Teuerungszulagen, die den vier Hauptaktionären seit 1941 ausgerichtet wurden und in diesem und dem folgenden Jahre 22-26,6% des ordentlichen Salärs betragen. An sich wäre diese Leistung nicht zu beanstanden; doch ist sie im Rahmen der Gesamtbezüge zu würdigen und mit denjenigen des übrigen Personals zu vergleichen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass von 1940 auf 1941 schon das ordentliche Salär von X um 19%, von Y um 50% und von Z um 25% erhöht worden war, während die Nichtaktionäre bei wesentlich geringeren Gehaltserhöhungen - der vorübergehende Anstieg beim Reise-Ingenieur im Jahre 1942 beruht offenbar in der Hauptsache auf Provisionen - nur minime Teuerungszulagen erhielten: der Reise-Ingenieur gar keine, der Betriebs-Ingenieur 2,1% im Jahre 1941 und 6,3% im Jahre 1942. Aus diesem Vergleich erhellt, dass auch unter dem Titel Teuerungszulagen die Hauptaktionäre und Verwaltungsräte der Rekurrentin sich selbst Leistungen gewährten, die sie dem übrigen Personal nicht zubilligten und die neben den bereits erfolgten und die Teuerung reichlich ausgleichenden Gehaltserhöhungen als Vorwegnahme von Reingewinn erscheinen