

S. 194 / Nr. 36 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 72 I 194

36. Urteil vom 8. November 1946 i. S. Allgemeine Konsumgenossenschaft Grenchen und Umgebung gegen eidg. Steuerverwaltung.

Seite: 194

Regeste:

Ausgleichsteuer: Herabsetzung im Hinblick auf Sozialleistungen des Steuerpflichtigen an das eigene Personal (Art. 11 Abs. 4 lit. b AStB).

Impôt compensatoire: Réduction accordée en raison des prestations sociales faites par le contribuable à son propre personnel (art. 11 al. 4 lit. b AIC).

Imposta compensativa: Riduzione accordata a motivo delle prestazioni sociali fatte dal contribuente al suo personale (art. 11 cp. 4 lett. b DIC).

A. - Der Bundesbeschluss über die Ausgleichsteuer vom 4. September 1940 (AStB) bestimmt in Art. 11 Abs. 4:

«Die nach Anlage I berechnete Steuer kann um höchstens einen Viertel herabgesetzt werden:

a)

b) wenn die sozialen Leistungen des Steuerpflichtigen an das eigene Personal in dem dem Steuerjahr vorangegangenen Jahr 5% der Lohnsumme überstiegen haben. Die Steuer darf auf keinen Fall um mehr als den Betrag dieses Überschusses ermässigt werden.

Einsprachen, die sich aus der Anwendung dieser Bestimmung ergeben, werden nach Einholung eines Gutachtens der Ausgleichsteuerkommission entschieden.»

Nach der Praxis der eidgenössischen Steuerverwaltung wird die Steuerermässigung nicht in allen Fällen, wo die Voraussetzung von Art. 11 Abs. 4 lit. b erfüllt ist, in der zulässigen Maximalhöhe (Überschuss der Sozialleistungen über 5% der Lohnsumme bzw. ein Viertel der Steuer) gewährt, sondern nach der Höhe der Sozialleistungen abgestuft. Bis 1942 wurde dafür abgestellt auf die Verhältniszahl der Sozialleistungen zur Lohnsumme zuzüglich 5%: Wer 5-20% der Lohnsumme an Sozialleistungen ausgerichtet hatte, konnte dementsprechend 10-25% der Steuer abziehen; bei Sozialleistungen von mehr als 20% der Lohnsumme betrug

Seite: 195

der Abzug das Maximum von 25%. Dieser Auslegung pflichtete die Ausgleichsteuerkommission in einem Gutachten vom 21. Januar 1944 in Sachen Robert Ober bei mit der Empfehlung, ab 1. Januar 1943 den Zuschlag von 5% auf 7% zu erhöhen. Dementsprechend wurde die Praxis seit 1943 geändert.

B. - Die der Ausgleichsteuerpflicht unterliegende Allgemeine Konsumgenossenschaft Grenchen & Umgebung beanspruchte in ihrer Abrechnung für das Steuerjahr 1942 gestützt auf Art. 11 Abs. 4 lit. b AStB die Herabsetzung der Steuer um einen Viertel, d. h. um Fr. 1226.80. Auf Anfrage begründete sie dies damit, dass ihre Sozialleistungen an das eigene Personal im Jahre 1941 Fr. 13,065. betragen, also mehr als 5% der Lohnsumme von Fr. 178,209.90.

Am 24. März 1944 entschied die eidgenössische Steuerverwaltung gemäss ihrer vorewähnten Praxis, dass die von der Rekurrentin für das Jahr 1942 zu entrichtende Ausgleichsteuer um 12,3% = Fr. 605.05 herabgesetzt werden dürfe, weil ihre Sozialleistungen im Jahre 1941 7,3% der Lohnsumme ausmachten.

Hiegegen erhob die Rekurrentin Einsprache mit dem Antrag auf Abzug der 5% der Lohnsumme übersteigenden Sozialleistungen in vollem Umfang bis zu einem Viertel der Steuersumme. Sie bezeichnete die von der eidgenössischen Steuerverwaltung aufgestellte Skala als gesetzwidrig, willkürlich und unmoralisch.

Die Ausgleichsteuerkommission gab in ihrer Sitzung vom 22. Mai 1946 mit Mehrheit folgendes Gutachten ab:

«Art. 11 Abs. 4 lit. b AStB gibt dem Steuerpflichtigen das Recht, die geschuldete Steuer um den Betrag herabzusetzen, um den seine Sozialleistungen 5% der Lohnsumme übersteigen, höchstens jedoch um 25% der Steuerschuld.»

Eine Minderheit stimmte für ein gegenteiliges Gutachten:

«Die eidgenössische Steuerverwaltung bleibt im Rahmen ihrer Zuständigkeit, wenn sie Art. 11 Abs. 4 lit. b AStB anhand einer

Seite: 196

von der Ausgleichsteuerkommission anlässlich der Sitzung vom 21. Januar 1944 genehmigten Skala in einer dem Gesetze entsprechenden Weise zu vollziehen sucht.»

C. - Mit Entscheid vom 6. Juni 1946 hat die eidgenössische Steuerverwaltung die Einsprache der Rekurrentin abgewiesen. Zur Begründung führt sie aus, Art. 11, Abs. 4 AStB stelle für den Abzug wegen Sozialleistungen ein doppeltes Maximum auf, lege aber nicht fest, wie hoch er innert dieser Grenze zu bemessen sei, lasse vielmehr dem Ermessen der eidgenössischen Steuerverwaltung Spielraum; nur dadurch könne der Vielgestaltigkeit der Erscheinungen und dem tiefem Sinn der Bestimmung in zweckmässiger Weise Rechnung getragen werden. In Anwendung dieses Ermessens lege die eidgenössische Steuerverwaltung der Berechnung des Steuerabzuges die beschriebenen und seinerzeit von der Ausgleichsteuerkommission gebilligten Richtlinien zugrunde, die gesetzlich zulässig und im Effekt vernünftig seien. Sie könne sich dem anders lautenden Gutachten der Kommissionsmehrheit umso weniger anschliessen, als die Minderheit an der bisherigen Stellungnahme der Kommission festhalte.

D. - Mit rechtzeitig geführter verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beantragt die Rekurrentin, dieser Entscheid sei aufzuheben und zu erkennen, dass sie berechtigt sei, die 5% der Lohnsumme übersteigenden Sozialleistungen in vollem Umfang bis zu einem Viertel von der Ausgleichsteuersumme pro 1942 abzuziehen.

Art. 11 Abs. 4 AStB gebe dem Pflichtigen einen genau abgegrenzten Anspruch auf Herabsetzung seiner Steuerleistung; deren Verweigerung durch die eidgenössische Steuerverwaltung sei eine Ermessensüberschreitung und Willkür. Der Gesetzgeber betrachte als sozialen Arbeitgeber den, der mehr als 5% der Lohnsumme an Sozialleistungen erbringe, und belohne ihn durch einen Abzug, der einerseits durch die 5% der Löhne, andererseits auf 25% der Steuer begrenzt sei. Indem die eidgenössische

Seite: 197

Steuerverwaltung diese Abstufung verschärfe, nehme sie dem Steuerpflichtigen willkürlich weg, was ihm der Gesetzgeber gewährt habe. Zugleich werde damit die Steuer im Sinne von Art. 104 Abs. 2 OG offensichtlich unrichtig berechnet. Entgegen der Absicht des Gesetzgebers werde nach der Skala der eidgenössischen Steuerverwaltung nicht mehr der soziale Arbeitgeber belohnt; denn wer 18% Sozialleistungen über die Löhne hinaus gewähre, sei sicher kein guter Lohnzahler. Die gleiche Behandlung ungleicher tatsächlicher Verhältnisse - verschiedener Löhne - verstosse gegen die Rechtsgleichheit.

Die Aufstellung der Skala durch die eidgenössische Steuerverwaltung sei keine Verwendung von Erfahrungsziffern im Rahmen ihres Ermessens, sondern eine Ausführungsverordnung, zu deren Erlass sie nicht zuständig sei, und schliesse gerade die richtige Handhabung des Ermessens, d. h. die Beurteilung des Einzelfalles, aus.

Wenn auch die Ausgleichsteuerkommission nur konsultativen Charakter habe, so habe ihr doch der Gesetzgeber grosse Bedeutung einräumen wollen. Dem Urteil seien die Gedankengänge ihres Gutachtens zugrunde zu legen, über das sich die eidgenössische Steuerverwaltung hinwegsetze. Ihre Berufung auf eine frühere Stellungnahme der Kommission gehe fehl; denn im Falle Ober habe es sich um eine ganz andere Frage gehandelt.

E. - Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde.

F. - Für das Jahr 1946 hat die Steuerverwaltung eine neue abgeänderte Skala für die Erledigung von Herabsetzungsgesuchen aufgestellt. Danach wird eine Herabsetzung der Steuer im gesetzlich zulässigen Höchstbetrage von einem Viertel den Steuerpflichtigen gewährt, deren Sozialleistungen mindestens 10% der Lohnsumme ausmachen. Bei Sozialleistungen im gesetzlichen Mindestbetrag (mehr als 5% der Lohnsumme) werden 15% abgezogen. In diesem Rahmen steigen die Abzüge je um

Seite: 198

2% für jedes Prozent der Sozialleistungen. Es ergeben sich folgende Ansätze:

Verhältnis Sozialleistungen/Lohnsumme Herabsetzung

über 5 % 15 %

mindestens 6 % 17 %

mindestens 7 % 19 %

mindestens 8 % 21 %

mindestens 9 % 23 %

mindestens 10 % 25 %

mit dem Vorbehalt, dass die Steuerherabsetzung nicht höher sein darf als der Unterschied zwischen dem Gesamtbetrag der Sozialleistungen und dem Betrage von 5 % der Lohnsumme (Art. 11, Abs. 4, lit. b, letzter Satz AStB).

Das Bundesgericht hat die Herabsetzung der Ausgleichsteuer auf 19 % festgesetzt in Erwägung:

1.- Art. 11 Abs. 4 AStB umschreibt einerseits die Voraussetzungen, unter denen eine Ermässigung der Ausgleichsteuer gewährt werden kann: Der jährliche Detailwarenumsatz darf Fr. 30000. pro Verkaufsperson nicht übersteigen (lit. a), oder die sozialen Leistungen müssen mehr als 5 % der Lohnsumme ausmachen (lit. b). Andererseits begrenzt er die Herabsetzung auf höchstens einen Viertel der Steuersumme und im Falle der lit. b überdies auf den Betrag des Überschusses der Sozialleistungen über 5 % der Lohnsumme. Diese beiden Bestimmungen sind als Höchstgrenzen gefasst: Die Steuer «kann um höchstens einen Viertel herabgesetzt werden» bzw. «darf auf keinen Fall um mehr als den Betrag dieses Überschusses ermässigt werden». Die erste, die sich sowohl auf lit. a als auf lit. b bezieht, ist absolut eindeutig und schliesst die Auslegung aus, dass die

Seite: 199

Herabsetzung in allen Fällen, wo eine der Voraussetzungen oder beide erfüllt sind, einen Viertel betragen müsse; denn dann hätte das Wort «höchstens» gar keinen Sinn. Aber auch die zweite, auf lit. b beschränkte, fügt unzweideutig jenem Maximum noch ein anderes hinzu und besagt lediglich, dass die Ermässigung den genannten Überschuss nicht übersteigen dürfe, nicht aber, dass sie ihn erreichen müsse, solange er nicht mehr als einen Viertel der Steuersumme beträgt. Entgegen der Auffassung der Rekurrentin gibt Art. 11 Abs. 4 AStB seinem Wortlaut nach dem Steuerpflichtigen nicht «einen genau abgegrenzten Anspruch auf Herabsetzung seiner Steuerleistung», sondern sagt nur, unter welchen Voraussetzungen er eine Ermässigung beanspruchen und welches Höchstmass dieselbe erreichen kann; er stellt einen Rahmen von 0-25 % des Steuerbetrages bzw. bis zur Höhe des Überschusses auf; die genaue Festsetzung der Ermässigung innerhalb dieses Rahmens aber ist nicht geregelt und damit dem Ermessen der eidgenössischen Steuerverwaltung überlassen.

Dieses Ergebnis der grammatikalischen Auslegung wird bestätigt, wenn der Zweck der Bestimmung, wie er in der Voraussetzung der Steuerermässigung zum Ausdruck kommt, berücksichtigt wird: die Begünstigung des sozial vorbildlichen Arbeitgebers. Daraus ergibt sich zugleich das Kriterium für die Bemessung der Herabsetzung innerhalb des aufgestellten Rahmens: Da die Begünstigung nur gewährt wird, wenn die Sozialleistungen 5 % der Lohnsumme übersteigen, und auf keinen Fall mehr als den Betrag dieses Überschusses ausmachen darf, ist es gegeben, sie innerhalb jenes Rahmens nach der Höhe des Überschusses zu bemessen. Die Auslegung der Rekurrentin und der Mehrheit der Ausgleichsteuerkommission würde dazu führen, dass es in der Praxis nur zwei Kategorien von Steuerpflichtigen gäbe: 1) solche, deren Sozialleistungen 5 % der Lohnsumme nicht übersteigen und die deshalb keinen Anspruch auf Steuerherabsetzung

Seite: 200

haben; 2) solche, deren Sozialleistungen mehr als 5% der Lohnsumme ausmachen und deren Steuer daher um den Überschuss bis zu einem Viertel der Steuersumme herabzusetzen ist. Dagegen würde innerhalb der zweiten Kategorie die verschiedene Höhe der Sozialleistungen sie schwanken nach einer Aufstellung der eidgenössischen Steuerverwaltung zwischen 5 und 34% in keiner Weise berücksichtigt und damit der Zweck, die sozial vorbildlichen Arbeitgeber zu begünstigen, nur in sehr beschränktem Masse erreicht. Die Bestimmung von Art. 11 Abs. 4 lit. b AStB will offenbar die Arbeitgeber nicht nur zu Sozialleistungen von knapp 5 % der Lohnsumme, sondern zu möglichst hohen Leistungen anregen und dafür prämiieren.

Da Wortlaut und Sinn der Bestimmung eindeutig sind, bleibt eigentlich kein Raum für eine historische Interpretation; doch führt das Zurückgreifen auf die Gesetzesmaterialien zum gleichen Resultat. Die lit. b war im bundesrätlichen Entwurf des AStB nicht enthalten und wurde von der nationalrätlichen Kommission eingefügt. Dasselbst hatte Nationalrat Herzog folgenden Antrag gestellt: «Die Steuer wird um denjenigen Betrag ermässigt, den der steuerpflichtige Unternehmer für die soziale Versicherung seines Personals aufwendet, soweit dieser Betrag 3 % der gesamten Lohnsumme übersteigt.» Laut Protokoll wurde der Antrag von verschiedenen Seiten (Bundesrat Obrecht, Nationalräte Seiler und Lachenal) bekämpft; Bundesrat Wetter erklärte, wenn man der Idee Rechnung tragen wolle, so sei es nur in dem Sinne tunlich, dass man den Unternehmungen, welche ausserordentliche Sozialleistungen für ihr Personal aufweisen, eine Steuerermässigung zugestehe, die höchstens einen Viertel der Steuer ausmache; darauf zog Nationalrat Herzog seinen Antrag zugunsten einer Bestimmung im Sinne dieser Ausführungen zurück, die dann als lit. b mit 8 gegen 3 Stimmen angenommen wurde. Hatte schon Bundesrat Wetter in seinem erwähnten Votum betont, dass es sich um Ermessensfragen handle, so führten auch

Seite: 201

die Berichterstatter im Plenum des Nationalrates aus, die Anwendung der beiden Bestimmungen in Absatz 4 sei weitgehend eine ermessensweise, weil die besonderen Verhältnisse in jedem Falle gewürdigt werden müssten (Sten. Bulletin 1940, NR S. 544). Das bezieht sich offensichtlich auf die Bemessung der Steuerherabsetzung innerhalb des gesetzlichen Rahmens und nicht, wie die

Rekurrentin geltend macht, auf die Auslegung der Begriffe Sozialleistungen und Lohnsumme. Zu der Herabsetzung nach der jetzigen lit. a, die im bundesrätlichen Entwurf allein vorgesehen war, hatte schon die Botschaft vom 20. Dezember 1939 (BB 1939 II S. 919) bemerkt: «Die Steuerermässigung soll höchstens 25 % betragen. Ihre Höhe wird davon abhängig zu machen sein, um wieviel die kritische Summe von 30.000 Franken unterschritten wird. Bei der Beurteilung entsprechender Gesuche wird auch gewürdigt werden können, ob im Detailverkaufsgeschäft qualifiziertes und normal belöhntes Personal verwendet wird.» Das ist offenbar die ermessensweise Anwendung, von der die Kommissionsreferenten sprachen. In ähnlicher Weise ist bei der Herabsetzung nach lit. b das dort aufgestellte Kriterium des Überschusses der Sozialleistungen über 5 % der Lohnsumme zu verwenden, um die Höhe der Steuerermässigung innerhalb des gesetzlichen Rahmens zu bestimmen. Auch aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich somit, dass der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen nicht einen genau begrenzten Anspruch auf die Steuerherabsetzung einräumen, sondern deren Bestimmung im Einzelfalle dem Ermessen der eidgenössischen Steuerverwaltung anheimstellen wollte.

2.- Gewährt Art. 11 Abs. 4 lit. b AStB der Rekurrentin keinen Anspruch auf Herabsetzung der Steuer im vollen Umfang des Überschusses der Sozialleistungen über 5 % der Lohnsumme, so bleibt lediglich ihre Rüge zu prüfen, die von der eidgenössischen Steuerverwaltung für das Mass der Herabsetzung aufgestellte Skala sei gesetzwidrig und willkürlich. (Dem Vorwurf, sie sei unmoralisch,

Seite: 202

kommt daneben wohl keine selbständige Bedeutung zu, sondern nur diejenige einer Begründung für die behauptete Gesetzwidrigkeit und Willkür.)

Die «gesetzlichen Voraussetzungen» der Steuerermässigung werden durch die Skala nicht berührt. Die eidgenössische Steuerverwaltung vertritt selbst die Auffassung, dass die Erfüllung der Voraussetzung von Absatz 4 lit. b dem Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Herabsetzung gibt, das «kann» also bei dessen Geltendmachung ein «muss» bedeutet; die Skala betrifft lediglich das Mass der Herabsetzung innerhalb des gesetzlichen Rahmens. Aus der Feststellung, dass Art. 11 Abs. 4 lit. b AStB nur einen Rahmen für die zulässige Herabsetzung aufstellt, ergibt sich nicht nur das Recht, sondern die Pflicht der eidgenössischen Steuerverwaltung, deren Höhe innerhalb des Rahmens im einzelnen Falle festzusetzen. Durch die Aufstellung einer allgemeinen Richtlinie hiefür handelt sie dem AStB nicht zuwider und greift auch nicht in die Kompetenz des Gesetzgebers ein, sondern nimmt lediglich einen Teil der Beurteilung vorweg, die sie sonst im Einzelfalle vorzunehmen hätte. Freilich schränkt sie damit die Handhabung ihres Ermessens im einzelnen Falle ein; sie bleibt aber im Rahmen ihrer Befugnisse, wenn die Richtlinien den durch den AStB gegebenen Gesichtspunkten entsprechen, die sie ohnehin zu berücksichtigen hätte. Das trifft jedenfalls insofern zu als die Skala das nach dem Willen des Gesetzgebers zu prämierende soziale Verhalten des Steuerpflichtigen zugrunde legt und als Massstab dafür das in lit. b selbst aufgestellte Kriterium, das Verhältnis der Sozialleistungen zur Lohnsumme, verwendet. Wenn sich daraus auch eine gewisse Schematisierung ergibt, so kann doch von Gesetzwidrigkeit oder Willkür keine Rede sein. Vollends unbegründet ist der weitere Vorwurf der Rekurrentin, die eidgenössische Steuerverwaltung habe die vom AStB angesetzte Höchstgrenze hinausgeschoben; denn die Skala respektiert sowohl die Begrenzung auf ein Viertel des

Seite: 203

Steuerbetrages als auch diejenige auf den Überschuss der Sozialleistungen über 5 % der Lohnsumme.

Die Rekurrentin kritisiert die von der eidgenössischen Steuerverwaltung aufgestellte Skala auch inhaltlich und beanstandet namentlich, dass sie ausschliesslich das Verhältnis der Sozialleistungen zur Lohnsumme, nicht aber die Höhe der Löhne selbst berücksichtigt. Hierin liegt insofern ein richtiger Kern, als das soziale Verhalten des Arbeitgebers nicht nur in den als solche bezeichneten Sozialleistungen, sondern vor allem in der Höhe der bezahlten Löhne zum Ausdruck kommt. Angesichts der grossen Verschiedenheit der Verhältnisse ist es jedoch sehr schwer, diese richtig zu beurteilen, zumal ein objektiver Massstab dafür fehlt. Nachdem Art. 11 Abs. 4 lit. b AStB selbst die Gewährung der Steuerherabsetzung vom Verhältnis zwischen Sozialleistungen und Lohnsumme abhängig macht, liegt es durchaus in seinem Sinne, wenn die eidgenössische Steuerverwaltung auch bei der Bemessung ihrer Höhe hierauf abstellt. Darin kann weder ein Verstoß gegen das Gesetz noch gegen die Rechtsgleichheit erblickt werden; dieses einzige messbare Kriterium wird ja gerade angewendet, um gleiche Verhältnisse gleich zu behandeln. Mag ihm auch eine gewisse Starrheit anhaften und die Höhe der Löhne zu wenig berücksichtigt werden, so geht es doch keineswegs an, aus relativ hohen Sozialleistungen den Schluss zu ziehen, es würden eben schlechte Löhne bezahlt, wie das die Rekurrentin tun möchte.

Dagegen ist die Skala insofern zu beanstanden, als sie die Herabsetzung im gesetzlichen

Maximalbeträge von einem Viertel nur denjenigen Steuerpflichtigen gewährt, deren Sozialleistungen 18 % (und bis 1942 20 %) der Lohnsumme übersteigen. Denn damit wird der Abzug in dieser Höhe zu einer seltenen Ausnahme, beschränkt auf Fälle, bei denen offensichtlich besondere Verhältnisse vorliegen; und auch Herabsetzungen von mehr als 18 % werden nur in ganz vereinzelt Fällen erreicht.

Seite: 204

Unternehmungen, deren Sozialleistungen sich in dem Rahmen bewegen, der nach den Erfahrungen als die Norm erscheint, werden davon von vornherein ausgeschlossen. Nach der von der eidgenössischen Steuerverwaltung eingereichten Liste machen die Sozialleistungen in 82 % aller Fälle 6 bis 11 % der Lohnsumme aus; höhere Ansätze kommen nur in wenigen Einzelfällen vor; sie verteilen sich auf Leistungen von 11 bis 34 % der Lohnsumme, was sie mit als Sonderfälle charakterisiert.

Wenn aber das Gesetz Herabsetzungen bis zu 25 % vorsieht, so bedeutet das, dass der Höchstbetrag der Herabsetzung auch gewährt werden muss. Eine Skala, bei der Erleichterungen in dieser Höhe nur ganz ausnahmsweise, in besonderen Fällen, eintreten können, während die Fälle, die nach den Erfahrungen als die Norm gelten müssen, weit darunter bleiben, wird offensichtlich der Anordnung im Gesetz nicht gerecht, und die Verwaltungsbehörde, die sie ihrer Herabsetzungspraxis zu Grunde legt, verletzt damit den Rahmen des ihr eingeräumten Ermessens. Wenn die Verwaltung die Herabsetzung nach dem Verhältnis der Sozialleistungen zu den Lohnsummen abstufen will, so hat sie die Skala innerhalb derjenigen Fälle anzulegen, die als Norm erscheinen, und Einzelfälle, die diesen Rahmen übersteigen, unberücksichtigt zu lassen. Diesem Erfordernis entspricht die Skala, die die Steuerverwaltung für das Jahr 1946 aufgestellt hat. Sie ist auch im vorliegenden Falle anzuwenden. Danach ist, da die Sozialleistungen der Beschwerdeführerin 7,3 % der Lohnsumme betragen, die Ausgleichsteuer für das Jahr 1942 um 19 % herabzusetzen