

S. 305 / Nr. 54 Verwaltungs- und Disziplinarrecht (d)

BGE 72 I 305

54. Urteil vom 29. November 1946 i.S. Gerberei X gegen eidg. Steuerverwaltung.

Seite: 305

Regeste:

Couponabgabe:

Steuerbar nach Art. 5 Abs. 2 CG ist nicht nur die geldwerte Leistung der Aktiengesellschaft an Aktionäre, sondern auch diejenige an Personen, die ihnen nahestehen.

Timbre sur les coupons:

Est impossible, selon l'art. 5 al. 2 LC, non seulement la prestation appréciable en argent, faite par la société anonyme à des actionnaires, mais encore la prestation faite aux personnes qui tiennent de près à ceux-ci.

Bollo sulle cedole:

E' imponibile, ai sensi dell'art. 5 cp. 2 LC non soltanto la prestazione in denaro fatta dalla società anonima a degli azionisti, ma anche la prestazione fatta a persone che stanno loro vicino.

(Gekürzter Tatbestand.)

A. Die Gerberei X, die Beschwerdeführerin, und die Schuhfabrik Y waren aus einer früheren Firma, die in Schwierigkeiten geraten war, hervorgegangen. Am 1. Januar 1939 besass Herr H.L. 97 und Herr W.H. 3 von 100 Aktien der Beschwerdeführerin, während von 500 Aktien der Schuhfabrik Y 445 Herrn H.L., 5 Herrn W.H. und 50 einem Dritten gehörten. Die Beschwerdeführerin lieferte in den ersten vier Geschäftsjahren nahezu die Hälfte ihrer Produktion an die Schuhfabrik Y, der sie darauf einen Mengenrabatt von 5 % gewährte; der Rest ging an andere Abnehmer. Die Schuhfabrik Y schloss das Geschäftsjahr 1937/38 mit einem Verlust ab. Um ihr die Weiterführung des Betriebes zu ermöglichen, stellte ihr die Beschwerdeführerin von ihrem im gleichen Geschäftsjahr erzielten Reingewinn von Fr. 63000. einen Betrag von Fr. 60000. zur Verfügung.

B. Die eidg. Steuerverwaltung stellte fest, dass die Vergütung von Fr. 60000. eine geldwerte Leistung der Beschwerdeführerin an ihren Aktionär bzw. eine diesem nahestehende Gesellschaft sei, und forderte dafür eine Couponabgabe von Fr. 3600. (Einspracheentscheid vom 3. August 1946).

Sie führte aus, nach Art. 5 Abs. 2 CG seien alle geldwerten Leistungen der Aktiengesellschaft an ihre

Seite: 306

Aktionäre steuerbar, die sich nicht als Rückzahlung der Anteile am einbezahlten Grundkapital darstellen. Voraussetzung der Besteuerung sei die Einräumung eines vermögenswerten Vorteils ohne entsprechende Gegenleistung der Aktionäre. Dabei müsse der Grund der Zuwendung im Beteiligungsverhältnis liegen, was stets dann anzunehmen sei, wenn sie unter sonst gleichen Verhältnissen einem unbeteiligten Dritten nicht gewährt worden wäre. Der Leistung an den Aktionär sei diejenige an eine ihm nahestehende Person gleichzustellen, wenn die Zuwendung in der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Aktionärs begründet sei. Diese Voraussetzung sei hier erfüllt, indem sich die Vergütung von Fr. 60000. allein daraus erkläre, dass die Aktionäre der Beschwerdeführerin zugleich die Hauptaktionäre der Schuhfabrik Y seien; der Vorgang sei so aufzufassen, dass die Beschwerdeführerin, anstatt eine Dividende auszurichten, die von den Aktionären zur Sanierung der Schuhfabrik verwendet worden wäre, ihren Reingewinn dieser direkt gutgeschrieben habe.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin mache Art. 5 Abs. 2 CG die Steuerbarkeit einer Leistung nicht davon abhängig, dass sie in der Absicht einer Steuerumgehung erbracht worden sei. Auch der Einwand, die Zuwendung sei in der wirtschaftlichen Abhängigkeit der Beschwerdeführerin von der Schuhfabrik Y begründet, sei nicht stichhaltig. Die Beschwerdeführerin sei nicht nur rechtlich, sondern weitgehend auch wirtschaftlich verselbständigt worden; das zeige sich darin, dass ihre Erzeugnisse zu mehr als der Hälfte an dritte Kunden verkauft wurden. Dem Umstand, dass die Schuhfabrik Y ihr Hauptabnehmer sei, sei dadurch Rechnung getragen, dass der Mengenrabatt von 5 % als geschäftsmässig begründete Ausgabe anerkannt wurde. Für die Vergütung von Fr. 60000. dagegen könne dies nicht gelten. Dass die Beschwerdeführerin der Schuhfabrik zu Sanierungszwecken annähernd ihren gesamten Jahresgewinn à fonds perdu zur Verfügung stelle, sei ungewöhnlich und allein daraus

Seite: 307

zu erklären, dass beide Gesellschaften im wesentlichen von den gleichen Aktionären beherrscht

seien. Es sei nicht denkbar, dass unter sonst gleichen Verhältnissen die Beschwerdeführerin einem fremden Kunden gegenüber den gleichen Weg eingeschlagen hätte; normalerweise wäre sie bei einer Sanierung im Einvernehmen mit den übrigen Gläubigern vorgegangen und hätte zusammen mit diesen ihre Forderung gestundet oder auf einen Teil derselben unter Abfindung mit Aktien verzichtet.

C. Mit verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beantragt die Gerberei X, diesen Entscheid aufzuheben und festzustellen, dass die Vergütung von Fr. 60000. der Abgabepflicht gemäss Art. 5 Abs. 2 CG nicht unterliege und die Abgabe von Fr. 3600. nicht geschuldet sei.

Sie bringt vor, Art. 5 Abs. 2 CG wolle verhindern, dass durch Inanspruchnahme von Gesellschaftsmitteln zu Leistungen, die nicht in der Einlösung von Coupons bestehen, die Couponabgabe umgangen werde; die Bestimmung bringe zum Ausdruck, dass alle jene Zahlungen der Abgabe unterliegen, durch welche die Aktiengesellschaften den Aktionären ausschliesslich wegen ihrer Eigenschaft als Anteilhaber einen unentgeltlichen Vermögensvorteil verschaffe. Die eidg. Steuerverwaltung wolle der Leistung an den Aktionär diejenige an eine ihm nahestehende Person gleichstellen, sofern die Zuwendung in der gesellschaftlichen Stellung des Aktionärs begründet sei. Dadurch erfahre Art. 5 Abs. 2 CG, der ausdrücklich nur von Leistungen «an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte» spreche, eine ausdehnende Auslegung, welche im Steuerrecht nicht zulässig sei (E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, S. 16). Das Bundesgericht habe sich zwar in einem Entscheid vom 10. Juli 1944 (Archiv für schweiz. Abgaberecht, Bd. 13, S. 399) der Auffassung der Steuerverwaltung angeschlossen, ohne sich aber grundsätzlich über die Zulässigkeit der extensiven Interpretation auszusprechen; da es sich dort um ganz andere Tatbestände gehandelt habe, könne jener Fall nicht zur Stützung der

Seite: 308

grundsätzlichen Auffassung der Steuerverwaltung herangezogen werden.

Für Tatbestände, die nicht unter Art. 5 Abs. 2 CG fallen, könne die Abgabepflicht nur durch den Nachweis begründet werden, dass eine Steuerumgehung beabsichtigt sei. Eine solche liege hier offensichtlich nicht vor und werde auch von der Steuerverwaltung nicht angenommen. Auch objektiv sei das eingeschlagene Vorgehen nicht ungewöhnlich. Die Gewährung eines Mengenrabattes an den hauptsächlichsten Kunden sei auch unter unbeteiligten Firmen durchaus üblich. Unter den gegebenen Umständen sei es aber auch ganz natürlich, dass die Beschwerdeführerin, die vom Gedeihen der Schuhfabrik Y als ihres Hauptabnehmers abhängig sei, deren bedrohte Existenz durch eine entsprechende Vergütung habe sichern helfen. Die Beteiligten seien befugt, zur Erreichung ihrer wirtschaftlichen Zwecke diejenigen Mittel anzuwenden, die den besten Erfolg versprechen, und dürften nicht für die Benützung erlaubter Gestaltungsformen durch eine steuerliche Mehrbelastung bestraft werden (E. BLUMENSTEIN, System, S. 21).

Selbst wenn man mit der Steuerverwaltung die Abgabepflicht nach Art. 5 Abs. 2 CG auch bei geldwerten Leistungen der Aktiengesellschaft an eine dem Aktionär nahestehende Person unabhängig vom Gesichtspunkt der Steuerumgehung grundsätzlich bejahen wollte, wäre sie im vorliegenden Falle nicht gegeben. Durch die Reorganisation seien die Gerberei und die Schuhfabrik auf eine gesunde Grundlage gestellt worden; doch sei die weitgehende wirtschaftliche Abhängigkeit der Gerberei von der Schuhfabrik bestehen geblieben. Eine über diese hereinbrechende Katastrophe hätte notwendig auch jene erfassen müssen. Eine Sanierung der Schuhfabrik durch Aktienabschreibung kurz nach der Gründung hätte ihre Kreditfähigkeit entscheidend getroffen und den Zusammenbruch zur Folge gehabt. Eine Stundung der Forderung der Beschwerdeführerin hätte die Sanierung der Schuhfabrik

Seite: 309

nicht ermöglicht, und ein Verzicht unter Abfindung mit Aktien sei nicht in Frage gekommen, weil die Aktien durch H.L. hätten zur Verfügung gestellt werden müssen, der sein Opfer bereits erbracht habe. Der einzige Weg, im eigenen Interesse der Beschwerdeführerin den Weiterbetrieb der Schuhfabrik zu sichern, habe in der gewährten Vergütung bestanden. Es sei unerfindlich, wie durch die Ausrichtung einer Dividende, die ja schon im Hinblick auf gesetzliche und statutarische Vorschriften in dieser Höhe unmöglich gewesen wäre, die Schuhfabrik hätte saniert werden können. Die Beschwerdeführerin hätte gleich handeln müssen, auch wenn ihre Aktionäre an der Schuhfabrik in keiner Weise beteiligt gewesen wären. Die Zuwendung sei einzig in den geschäftlichen Beziehungen der beiden Unternehmungen begründet; die wirtschaftliche Abhängigkeit der Gerberei von der Schuhfabrik lasse jedes Opfer zu deren Erhaltung als gerechtfertigt erscheinen.

D. Die eidg. Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab

in Erwägung:

1.- Gemäss Art. 5 Abs. 2 CG unterliegen der Stempelabgabe auf Coupons «geldwerte Leistungen der Aktiengesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkte der Leistung bestehenden dividendenberechtigten Anteile am

einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellen». Nach der Praxis der eidg. Steuerverwaltung ist der Leistung an den Aktionär gleichzustellen diejenige an eine ihm nahestehende (natürliche oder juristische) Person, insbesondere auch im Verhältnis zwischen abhängigen Gesellschaften; denn dadurch, dass sich eine Aktiengesellschaft zugunsten einer ihrem eigenen Aktionär nahestehenden anderen Aktiengesellschaft unangemessen belaste, bewirke sie eine verdeckte

Seite: 310

Gewinnausschüttung, wie wenn sie den Vorteil unmittelbar ihrem Aktionär selbst zuwendete (WYSS, Praxis der Bundessteuern, II, Stempelabgaben, CG Art. 5 Abs. 2, 1. Allgemeines, Note 3, und dort zitierte Entscheidungen). Auf diese Praxis stützt sich der angefochtene Entscheid; denn die Schuhfabrik Y ist selbst nicht Aktionär der Beschwerdeführerin, welche ihr die Fr. 60000. zugewendet hat, wohl aber gehören ihre Aktien zur Hauptsache den Aktionären der letzteren.

Die Beschwerdeführerin wendet sich gegen die Gleichstellung einer dem Aktionär nahestehenden Person mit dem in Art. 5 Abs. 2 CG allein genannten «Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte», und erblickt darin eine im Steuerrecht unzulässige ausdehnende Interpretation. Sie beruft sich hiefür auf Ausführungen von E. BLUMENSTEIN (System des Steuerrechts, S. 16). Diese haben jedoch nicht die allgemeine Bedeutung, die ihnen die Beschwerdeführerin beilegen will, und in den dort zitierten Urteilen des Bundesgerichts wird keineswegs der Grundsatz aufgestellt, dass im Steuerrecht die ausdehnende Auslegung nicht anwendbar sei (BGE 34 I 198 und 47 I 470; BGE 65 I 11 betrifft den strafrechtlichen Grundsatz *nulla poena sine lege*). In dem anschliessend zitierten BGE 61 I 289 wird lediglich erklärt, dass eine ausdehnende oder einschränkende Anwendung des Gesetzes mit Rücksicht auf die *ratio legis* nicht in Frage komme, wo das Gesetz die Steuerpflicht an bestimmt umschriebene formale Tatbestände knüpft; das und nichts anderes sagt auch BLUMENSTEIN am angeführten Ort. Im übrigen ist es auch im Steuerrecht zulässig, die Anwendung einer Gesetzesbestimmung unter Berücksichtigung des vom Gesetzgeber verfolgten Zweckes weiter auszudehnen, als der Wortlaut zunächst erkennen lässt.

Das hat die eidg. Steuerverwaltung mit der erwähnten Praxis getan. Art. 5 CG bezweckt die Erfassung wirtschaftlich der Couponeinlösung gleichwertiger Vorgänge; Absatz 2 insbesondere will verhindern, dass durch die

Seite: 311

Inanspruchnahme von Gesellschaftsmitteln zu Leistungen, die nicht in der Einlösung von Coupons bestehen, die Couponabgabe umgangen wird (AMSTUTZ und WYSS, Das eidg. Stempelsteuerrecht, Noten 2 und 13 zu Art. 5 CG). Deshalb werden der Abgabe alle jene Zahlungen unterworfen, durch welche die Gesellschaft ihren Aktionären ausschliesslich wegen deren Eigenschaft als Anteilhaber einen unentgeltlichen Vermögensvorteil verschafft. Ob die Zuwendung unmittelbar an den Aktionär selbst gemacht wird oder an einen Dritten, dem er sie zuhalten will, ist unerheblich, sofern sie nur in der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Aktionärs begründet ist; denn für die Gesellschaft stellt sie in beiden Fällen eine verdeckte Gewinnausschüttung an diesen dar. Das Bundesgericht hat denn auch die Praxis der Steuerverwaltung ausdrücklich bestätigt in einem Entscheid vom 10. Juli 1944 (publiziert im Archiv für schweiz. Abgaberecht, Bd. 13, S. 399), wo es in Erw. 2 ausführt: «Für die Stempelabgabe auf Coupons ... fallen nicht nur die geldwerten Leistungen der Aktiengesellschaft in Betracht, die diese Aktionären gestützt auf einen Gesellschaftsbeschluss aus einem ausgewiesenen Reingewinn gewährt, sondern auch solche Leistungen, die dem Aktionär oder einer ihm nahestehenden Person unter anderer Bezeichnung aus dem Geschäftsergebnis gewährt werden und die unter gleichen Voraussetzungen einem Dritten nicht zugebilligt würden. Dafür, ob es sich um einen steuerpflichtigen Bezug handle, ist nicht die Form, Bezeichnung desselben, sondern sein rechtlicher und wirtschaftlicher Charakter massgebend (Art. 5 StV).» Freilich hat sich das Bundesgericht damals mit der Zulässigkeit der Ausdehnung auf «dem Aktionär nahestehende Personen» neben Leistungen an die beiden Hauptaktionäre handelte es sich um solche an die Witwe des einen und Mutter des andern nicht auseinandergesetzt, da sie nicht bestritten war; es hat sie anscheinend als selbstverständlich betrachtet, weil sie durch die Erreichung des mit der Bestimmung verfolgten Zweckes erfordert wird und dem

Seite: 312

offensichtlichen Willen des Gesetzgebers entspricht. Kommt dieser Wille im Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 CG noch nicht zum Ausdruck, so hat er seither Eingang gefunden in den Text des Ergänzungsgesetzes vom 24. Juni 1937; dieses bestimmt in Art. 5 Abs. 2 über die Couponabgabe der Gesellschaft mit beschränkter Haftung: «Die Abgabe ist auch auf den Beträgen zu entrichten, die einem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person über das hinaus zugewendet werden, was einem Nichtgesellschafter unter im übrigen gleichen Umständen von der Gesellschaft gewährt worden wäre.» Damit wollte nicht etwa für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung Sonderrecht

geschaffen werden, sondern es bestand Übereinstimmung darüber, dass das Ergänzungsgesetz stempelsteuerrechtlich ihre Gleichstellung mit der Aktiengesellschaft bedeute. Das wurde nicht nur in der Botschaft des Bundesrates vom 26. Februar 1937 zum Entwurf worin die «einem Gesellschafter nahestehenden Personen» noch nicht erwähnt waren erklärt (BBl 1937 I S. 510 f.), sondern auch von den Berichterstattern in beiden Räten unterstrichen (Sten. Bulletin 1937, Ständerat S. 159, Nationalrat S. 322 f.), wobei es sich um den ergänzten Text handelte. Dieses Vorgehen des Gesetzgebers bedeutet gleichsam eine authentische Interpretation von Art. 5 Abs. 2 CG dahin, dass den «Leistungen an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte» solche an Personen, die den Inhabern nahestehen, gleichzustellen sind. Darin, dass der angefochtene Entscheid dies tut, liegt mithin keine Verletzung von Bundesrecht.

2. Für die Unterstellung der hier in Frage stehenden Vergütung von Fr. 60000. unter die Couponabgabe ist somit entscheidend, ob sie in der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Teilhaber der Beschwerdeführerin begründet war und ohne diese nicht geleistet worden wäre. Da die beiden einzigen Aktionäre und Verwaltungsräte der Beschwerdeführerin zugleich 9/10 des Grundkapitals der Schuhfabrik Y besitzen. kam die Zuwendung praktisch

Seite: 313

ihnen zugute und liegt es nahe, darin eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken. Die Beschwerdeführerin macht indessen geltend, das sei nicht der Grund ihres Vorgehens gewesen und sie hätte auch ohne jene weitgehende Identität der Beteiligten genau gleich handeln müssen wegen ihrer wirtschaftlichen Abhängigkeit von der Schuhfabrik Y; denn sie sei auf diese als ihren Hauptabnehmer vollständig angewiesen und habe alles daran setzen müssen, deren drohenden Zusammenbruch abzuwenden.

Es trifft zu, dass eine enge geschäftliche Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der Schuhfabrik Y besteht; doch ist die Abhängigkeit jener von dieser weit geringer, als es in der Beschwerde dargestellt wird. Das zeigt sich darin, dass die Beschwerdeführerin sofort nach ihrer Gründung etwas mehr als die Hälfte ihrer Produktion an andere Abnehmer lieferte; sie ist also nicht unbedingt auf die Schuhfabrik Y angewiesen. Dass diese ihr Hauptabnehmer war, wurde durch den Mengenrabatt von 5 % im üblichen Ausmass berücksichtigt; die darüber hinaus gewährte Vergütung von Fr. 60000. dagegen ist durchaus ungewöhnlich. Die geschäftliche Verbindung der beiden Firmen rechtfertigte wohl die Beteiligung der Beschwerdeführerin an einer Sanierung der Schuhfabrik Y, nicht aber «jedes Opfer». Es ist nicht Sache der Steuerbehörden, zu untersuchen, was für Wege für eine solche Sanierung gangbar waren; es braucht deshalb auf die diesbezügliche Bemerkung im angefochtenen Entscheid und auf die Kritik der Beschwerdeführerin hieran nicht näher eingegangen zu werden. Von entscheidender Bedeutung ist, dass die Beschwerdeführerin sozusagen ihren ganzen Jahresgewinn 1937 /38 ohne irgend eine Gegenleistung zur Deckung des Verlustes der Schuhfabrik Y zur Verfügung stellte; das erklärt sich nur daraus, dass die Aktionäre der beiden Gesellschaften im wesentlichen dieselben sind, dass also der Gewinn praktisch auch so den Aktionären zukam. Die Annahme der eidg. Steuerverwaltung, der Grund der Zuwendung liege in der

Seite: 314

gesellschaftsrechtlichen Stellung der Teilhaber, ist weder eine unrichtige Feststellung noch eine unrichtige rechtliche Würdigung von Tatsachen.

3. Die Vergütung von Fr. 60000. fällt somit unter Art. 5 Abs. 2 CG. Diese Bestimmung erfasst nicht nur verdeckte Gewinnausschüttungen, die zum Zwecke bewusster Steuerumgehung vorgenommen werden, sondern auch Zuwendungen, die ohne solche Absicht erfolgen (Urteil vom 12. April 1943, publiziert im Archiv für schweiz. Abgaberecht, Bd. 13, S. 396). Deshalb braucht nicht geprüft zu werden, ob die Beschwerdeführerin mit jener Vergütung eine Steuerumgehung beabsichtigt habe