

S. 36 / Nr. 7 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 72 I 36

7. Urteil vom 1. März 1946 i. S. L. M. gegen Luzern, Wehrsteuer-Rekurskommission.

Regeste:

Wehrsteuer: Ausschüttungen auf Genussscheine sind bei Berechnung des für die Festsetzung der Zusatzsteuer gemäss Art. 40, Abs. 2 WStB massgebenden Einkommens natürlicher Personen zu berücksichtigen, auch wenn der Handelswert des Genussscheins bei jedem Gewinnbezug sinkt.

Impôt pour la défense nationale: Les répartitions afférentes à des bons de jouissance s'ajoutent au revenu déterminant des personnes physiques pour la fixation de l'impôt complémentaire conformément à l'art. 40 al. 2 AIN. Il en est ainsi même lorsque la valeur marchande desdits bons diminue chaque fois qu'une part de bénéficiaire est touchée.

Imposta per la difesa nazionale: Le somme pagate su buoni di godimento si aggiungono al reddito determinante delle persone fisiche per stabilire l'imposta complementare conformemente all'art. 40 cp. 2 DIN. Ciò vale anche quando il valore commerciale di questi buoni diminuisce ogni volta che viene riscossa una parte di beneficio.

A. Die Aktiengesellschaft Lonza hat im Jahre 1937 zum Zwecke einer Bilanzbereinigung ihr Aktienkapital um 18 Millionen Franken, von 48 auf 30 Millionen Franken, herabgesetzt, indem sie den Nennwert ihrer 240000 Aktien von bisher Fr. 200.- auf Fr. 125.- festsetzte. Mit

Seite: 37

Rücksicht darauf, dass die Kapitalherabsetzung als weitgehend angesehen wurde, beschloss die Generalversammlung auf Antrag des Verwaltungsrates die Ausgabe von 60000 Genussscheinen, die den bisherigen Aktionären ausgehändigt wurden. Auf je vier von der Kapitalherabsetzung betroffene Aktien wurde ein Genussschein abgegeben. Die Genussscheine berechtigen während 20 Jahren, d. h. bis und mit dem Geschäftsjahre 1956/57, zu einem statutarisch näher bestimmten, auf Fr. 200. im ganzen begrenzten Anteil an den jährlichen Reingewinnen und im Falle, dass die Gesellschaft in diesem Zeitraum aufgelöst werden sollte am Liquidationsergebnis. Sie erlöschen, sobald die Ausschüttungen pro Genussschein Fr. 200. erreicht haben. Andere Ansprüche sind mit den Genussscheinen nicht verbunden, vor allem gewähren sie keinen Kapitalanspruch, kein Recht auf Dividenden oder Zinsen, keine Mitgliedschaftsrechte und keine Bezugsrechte bei Aktienemissionen. Der jährlich auf die Genussscheine entfallende Anteil am bilanzmässig festgestellten Reingewinn wird einem besonders, unverzinslichen Kreditorenkonto gutgeschrieben. Ausschüttungen an die Inhaber der Genussscheine erfolgen stets dann, wenn der Saldo dieses Kontos ausreicht, um auf jeden Genussschein einen Betrag von Fr. 10. oder ein Mehrfaches davon zu entrichten (Art. 8 der Statuten vom 18. September 1937). Die Lonza A.G. hat in den Jahren 1937/38 bis 1941/42 je Fr. 10. und 1942/43 bis 1944/45 je Fr. 20. pro Genussschein ausgerichtet.

B. Der Beschwerdeführer war im Jahre 1940 Inhaber von 400 Genussscheinen, die er zum Teil bei der Bilanzbereinigung 1937 nach Massgabe seiner damaligen Aktienbeteiligung bezogen, zum Teil sonst erworben hatte. Streitig ist ob der Betrag, der im Jahre 1940 auf diese Genussscheine ausgerichtet wurde (Fr. 3760. netto, nach Abzug der eidg. Couponsabgabe) bei Bestimmung des Gesamteinkommens (Art. 40, Abs. 2, vgl. auch Art. 44 Abs. 1 W StB) mitzuberücksichtigen ist. Der Beschwerdeführer

Seite: 38

stellt sich auf den Standpunkt, die Ausschüttungen auf die Genussscheine der Lonza A.G. seien nicht Ertrag, sondern teilweiser Ersatz für abgeschrieben Kapital. Dies sei bei der eidg. Stempelabgabe anerkannt, die Genussscheine seien als Ersatztitel für die abgeschriebenen Aktien abgabefrei erklärt worden. Daraus, dass die jährlichen Ausschüttungen der Couponsabgabe und damit auch der Wehrsteuer an der Quelle unterworfen würden, dürfe nicht geschlossen werden, dass es sich um Einkommen handle; denn dabei werde ausschliesslich auf gewisse äussere, rein formelle Merkmale abgestellt. Bei der allgemeinen Wehrsteuer dagegen sei entscheidend, ob es sich um Ertrag von Kapital handle. Jedenfalls könne die Anwendung der Vorschriften der Stempelgesetzgebung nicht dazu führen, Kapitalrückzahlungen als Kapitalertrag zu behandeln. Es komme darauf an, was die Leistungen der Lonza für den Steuerpflichtigen bedeuten, nicht darauf, dass sie aus bei der Unternehmung erzielten Gewinnen bestritten würden.

C. Die Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Luzern hat den Beschwerdeführer abgewiesen. Sie führt im wesentlichen aus, dass die Ausschüttungen auf die Genussscheine nicht als Kapitalrückzahlungen gelten können, nachdem der Kapitalanspruch bei der Bilanzbereinigung im

Jahre 1937 auf Fr. 125. pro Aktie herabgesetzt worden war. Es handle sich um Gewinnanteile aus Beteiligungen im Sinne von Art. 21, Abs. 1, lit. c WStB.

D. Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, den Betrag von abgerundet Fr. 3700., den der Beschwerdeführer im Jahre 1940 als Ausschüttung auf seine Genussscheine der Lonza A.G. bezogen hat, für die I. Wehrsteuerperiode nicht als Einkommen zu besteuern. Zur Begründung wird auf die Eingabe an die kantonale Rekurskommission verwiesen und ergänzend ausgeführt: Im Vermögen der Steuerpflichtigen bedeute jede den Genussscheinsinhabern geleistete Ausschüttung eine Rückzahlung auf die Fr. 200. auf welche der Genussschein laute; durch die Auszahlungen werde dieser

Seite: 39

nach und nach aufgezehrt. Der Genussschein sei ein Vermögensbestandteil, der zufolge der Abzahlungen nach und nach verschwinde.

Die Sanierungsabschreibung vom Jahre 1937 habe nur zum Teil früher eingetretene Verluste ausgeglichen, zu einem erheblichen Teil sei sie verwendet worden zur Vornahme von Rückstellungen für mögliche oder zu befürchtende künftige Verluste. Demgemäss seien die Aktien um Fr. 75. abgeschrieben, aber gleichzeitig Genussscheine ausgegeben worden, die ein Anrecht auf künftige Bezüge im Betrage von Fr. 50. pro Aktie gewährten (für 4 Aktien Fr. 200. auf Fr. 300. Abwertung). Nur Fr. 100. oder Fr. 6000000. seien zur Deckung eingetretener Verluste, der Mehrbetrag dagegen zu Reservestellungen bestimmt worden. Dies habe sich auch bei der Gewinngestaltung in den nachfolgenden Jahren ausgewirkt. Es habe sich erwiesen, dass die bei der Sanierung vorgenommenen Abschreibungen viel zu gross waren, zum überwiegenden Teil die Bedeutung von Rückstellungen hatten.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen in Erwägung:

1. Es kann wie in BGE 70 I S. 319 f. Erw. 1 dahingestellt bleiben, ob der Betrag von rund Fr. 3700. (netto), den der Beschwerdeführer im Jahre 1940 als Inhaber von 400 Genussscheinen der Aktiengesellschaft Lonza bezogen hat, bei der Berechnung des für die Festsetzung der Zusatzsteuer gemäss Art. 40, Abs. 2 WStB massgebenden Einkommens des Beschwerdeführers nicht schon deshalb zu berücksichtigen wäre, weil er gemäss Art. 141, Abs. 1, lit. a WStB der Wehrsteuer an der Quelle unterliegt. Jedenfalls muss er dann angerechnet werden, wenn er unter die Einkommensbestandteile fällt, die Art. 21 WStB aufführt, und wenn er von der allgemeinen Wehrsteuer nur gemäss Art. 21, Abs. 6 WStB ausgenommen ist, weil er der Wehrsteuer an der Quelle unterliegt.

Art. 21 WStP erfasst als Einkommen physischer

Seite: 40

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). 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 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 (BGE 70 I S. 320/21). Beim Beschwerdeführer liegen jedoch die besonderen Voraussetzungen für eine derartige, ausdrücklich auf buchhaltungspflichtige Betriebe beschränkte Berücksichtigung von Kapitalgewinnen und Kapitalverlusten nicht vor, weshalb für ihn die allgemeine Ordnung der Einkommenssteuer physischer Personen gilt.

2. Unter den Einkünften, die als Vermögensertrag wehrsteuerpflichtiges Einkommen physischer Personen bilden, werden einzeln aufgeführt Zinsen, Renten und Gewinnanteile aus Guthaben und Beteiligungen aller Art (Art. 21, Abs. 1, lit. c WStB).

Seite: 41

Die Genussscheine der Aktiengesellschaft Lonza gewähren Anteile an den jährlichen Reingewinnen

und - im Falle der Liquidation der Unternehmung - am Liquidationsergebnis. So lautet die Ordnung der Rechte aus den Genussscheinen in den Statuten vom 18. September 1937, Art. 8, und deren Wiedergabe in dem Titel selbst. Ansprüche an das Gesellschaftskapital werden ausdrücklich ausgeschlossen. Allerdings wurde bei Ausgabe der Genussscheine erklärt, dass der Aktionär damit eine teilweise Kapital-Rückzahlung erhalten solle, wenn sich die Bilanzkorrektur in der Folge als zu weitgehend erweisen sollte (Geschäftsbericht 1936 /37, S. 9). Indessen beruht diese Erklärung auf einer ungenauen Ausdrucksweise. Sie wurde im Berichte selbst ergänzt und richtig gestellt durch die unmittelbar anschliessende Wiedergabe des genauen Wortlautes der neuen, die Rechte aus den Genussscheinen ordnenden Bestimmung der Statuten.

Hier handelt es sich um Anteile am Jahresgewinn der Unternehmung. Sie wären als Gewinnanteile nach Art. 21, Abs. 1, lit. c WStB der allgemeinen Wehrsteuer unterworfen gewesen, wenn auf ihnen nicht die Quellenwehrsteuer erhoben worden wäre. Sie dürfen daher bei der Zusatzsteuer auf dem Gesamteinkommen nicht ausser Acht gelassen werden.

Daraus, dass der Handelswert des Genussscheins mit jeder Gewinnausschüttung abnimmt, kann bei Steuerpflichtigen ohne kaufmännische Buchführung nichts abgeleitet werden. Es ist eine Veränderung des Vermögenswertes des Titels, die daher rührt, dass der Gesamtbetrag der Gewinnbeteiligung der Genussscheininhaber auf einen von vornherein festgesetzten Betrag beschränkt ist. Als Veränderung des Vermögenswertes des Titels fällt sie bei der Einkommensberechnung gemäss Art. 21 und 22 WStB nicht in Betracht. Es kommt lediglich darauf an, dass es sich um Einkünfte aus Beteiligungsrechten handelt und dass sie als Gewinnausschüttungen zugesichert waren. Unerheblich ist auch, dass die Gewinnbeteiligungsrechte als teilweiser Ersatz für einen Verzicht auf eine

Seite: 42

Kapitalbeteiligung eingeräumt worden sind. Zinsen, Renten, Gewinnanteile bilden, wie sich am deutlichsten bei den Renten zeigt, gemäss Art. 21, Abs. 1 lit. c auch dann einen Bestandteil des steuerbaren Einkommens, wenn Kapitalaufwendungen gemacht werden mussten, um den Anspruch auf derartige Einkünfte zu erwerben.

Die Auffassung des Beschwerdeführers hätte zur Voraussetzung, dass als Einkommen die jährlichen Wertveränderungen erfasst werden, die im Vermögen des Steuerpflichtigen eintreten. Bei einer derartigen Ordnung der Einkommenssteuer hätte allerdings dem Gewinnanteil aus dem Genussschein ein entsprechender Wertrückgang des Titels entgegengehalten werden können (wie es nach einer vom Beschwerdeführer eingelegten Bescheinigung der Steuerverwaltung in Basel-Stadt bei den kantonalen Steuern gehalten wird). Der Wehrsteuerbeschluss beruht aber, was die Einkommenssteuer nicht buchhaltungspflichtiger Personen anlangt, auf einer systematisch andern Ordnung