S. 296 / Nr. 55 Verwaltungs- und Disziplinarrecht (d)

BGE 74 I 296

55. Auszug aus dem Urteil vom 25. Juni 1948 i. S. N.S.L. A.-G. gegen Steuerrekurskommission Baselland.

Seite: 296

Regeste:

Wehrsteuer: Die Tatsache allein, dass ein leitender Angestellter einer Aktiengesellschaft deshalb eine besonders hohe Arbeitsentschädigung erhält, weil er wegen seiner Fähigkeiten eine besondere Würdigung verdient oder an das Unternehmen gebunden werden soll, genügt noch nicht zur Annahme einer verdeckten Gewinnvorwegnahme im Sinne von Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB.

impôt pour la défense nationale: Le fait que le directeur d'une société anonyme touche une rémunération particulièrement élevée, pour le motif que ses capacités professionnelles méritent une considération toute spéciale ou qu'elles engagent l'entreprise à se l'attacher, ne suffit pas à lui seul à constituer un prélèvement déguisé de bénéfice au sens de l'art. 49 al. 1 litt. b AIN.

Imposta per la difesa nazionale: Il solo fatto che il direttore di una società anonima percepisce una remunerazione particolarmente elevata, perché le sue capacità meritano una considerazione speciale o inducono la società a legarselo, non basta per ammettere una distribuzione di utili dissimulati ai sensi dell'art. 49 cp. 1 lett. b DIN.

A. Die N. S. L. A.-G. wurde im Jahre 1935 gegründet. Ihr Direktor verfügt zusammen mit seiner Ehefrau über 28 1/3 % des Aktienkapitals, gehört aber dem Verwaltungsrat nicht an. Seine Gehaltsbezüge betrugen im Jahre 1943 Fr. 26,612. und im Jahre 1944 Fr. 34,910. Der für die Wehrsteuer der 3. Veranlagungsperiode massgebende Reingewinn der Gesellschaft wurde im Einspracheverfahren auf Fr. 60,115. festgesetzt. Dabei wurde die den Betrag von Fr. 30,000. übersteigende Quote des im Jahre 1944 ausgerichteten Direktorengehalts nicht als Bestandteil der Unkosten anerkannt, sondern dem Gewinn zugerechnet.

B. Die Beschwerde der Gesellschaft gegen diese Aufrechnung wurde von der kantonalen Steuerrekurskommission am 23. Juli 1947 mit folgender Begründung abgewiesen: Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dürften Salärzahlungen dann als verdeckte Gewinnausschüttungen betrachtet werden, wenn nach den Umständen

Seite: 297

anzunehmen sei, für ihre Festsetzung sei die besondere Stellung des Empfängers massgebend gewesen. Der Kreis der Personen, deren Gehaltsbezüge unter diesem Gesichtspunkte zu überprüfen seien, dürfe nicht allzu eng gezogen werden. So fielen bei Aktiengesellschaften nicht nur Gehaltsempfänger in Betracht, welche wichtige Aktionäre seien oder in nahen Beziehungen zu solchen ständen. Vielmehr sei auch zu berücksichtigen, ob die Saläre der Arbeitsleistung und der Verantwortung des Bezügers angemessen seien. Soweit sie darüber hin ausgingen, stellten sie in Wirklichkeit eine Gewinnbeteiligung dar. Das treffe z. B. zu, wenn der Mehraufwand dazu bestimmt sei, den Empfänger wegen seiner besonderen Qualitäten an das Unternehmen zu binden oder, allgemeiner, seine Bedeutung für dasselbe zu würdigen. Ob andere Persönlichkeiten mit den nämlichen Fähigkeiten gleich hoch honoriert werden müssten, sei unerheblich. Unter Umständen gebe sogar schon allein die absolute Höhe der Entschädigung einen Fingerzeig, wenn sie gewisse Grenzen übersteige und besondere Verhältnisse nicht nachgewiesen seien. Im vorliegenden Falle besitze der Direktor zwar nicht die Aktienmehrheit, übe aber doch auf das Unternehmen, das er als technischer und kaufmännischer Leiter in die Höhe gebracht habe, einen ausschlaggebenden Einfluss aus. Um seinen Weggang zu vermeiden, könne die Generalversammlung nicht umhin, seinen Gehaltsforderungen nach Möglichkeit Rechnung zu tragen. Es falle auf, dass seine Gehaltsbezüge von Fr. 12,762. im Jahre 1940 bis auf Fr. 34,910. im Jahre 1944 gestiegen seien, während seine Stellung im Betrieb gleich geblieben sei und der Umsatz sich verhältnismässig wenig vergrössert, vorübergehend sogar verkleinert habe. Er erhalte mehr, als in gleichartigen Fällen allgemein üblich sei. Es sei unter solchen Umständen richtig, das Salär nur bis zum Betrage von Fr. 30,000. als Unkostenbestandteil anzuerkennen.

C. Gegen den Entscheid der Rekurskommission

Seite: 298

führt die N.S.L. A.-G. Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 57,660. herabzusetzen. Zur Begründung wird aus geführt, die Rekurskommission setze sich

über die Kriterien hinweg, nach denen das Bundesgericht die Frage beurteile, ob Spitzengehälter verdeckte Gewinnausschüttungen enthielten. In einer Aktiengesellschaft nehme nur ein Allein- oder Hauptaktionär oder eine ihm nahestehende Person eine «besondere Stellung» im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichts ein, nicht aber ein Bezüger, der wie der Direktor des Beschwerdeführerin bloss wegen seiner besonderen Fähigkeiten an das Unternehmen gebunden werden solle. Sodann könne die absolute Höhe des Salärs unter keinen Umständen ausschlaggebend sein. Im übrigen könne hier das Direktorengelohnte keineswegs als übersetzt bezeichnet werden.

D. Die kantonale Rekurskommission hat auf Vernehmlassung verzichtet. Die eidg. Steuerverwaltung beantragt Gutheissung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. (Prozessuales).

2. Nach Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB fallen für die Bestimmung des steuerbaren Reingewinnes einer Aktiengesellschaft in Betracht alle vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden. Das Gesetz nennt als Beispiel freiwillige Zuwendungen an Dritte.

Bei der Entscheidung darüber, ob eine Aufwendung zu den geschäftsmässig begründeten Unkosten gehört, ist nicht auf die Bezeichnung abzustellen, unter der sie der Steuerpflichtige erbringt oder verbucht, zumal wenn der Empfänger eine besondere Stellung einnimmt, z. B. mit dem Geschäftsinhaber nahe verwandt oder bei Aktiengesellschaften einziger oder doch massgebender Aktionär

Seite: 299

ist oder einem solchen nahesteht. Solche Beziehungen dürfen nicht dazu führen, dass der Besteuerung Teile des Geschäftsgewinnes entzogen werden, etwa durch Zuwendungen, die zwar als Entschädigungen für Arbeitsleistungen (Löhne, Honorare und dergleichen) vereinbart sind, in Wirklichkeit aber Gewinnausschüttungen sind oder solche ersetzen. Daher ist der Steuerbehörde von jeher zur Pflicht gemacht worden, die in den Büchern ausgewiesenen Lohn- und Gehaltszahlungen daraufhin zu überprüfen, ob und in welchem Umfange sie als geschäftsmässig begründete Unkosten gelten können, und bei Berechnung des steuerbaren Reingewinnes diejenigen Beträge vom Abzuge auszuschliessen, denen nach den Umständen, unter denen sie ausgerichtet wurden, Unkostencharakter nicht zukommen kann. Immerhin ist dabei auch stets darauf hingewiesen worden, dass der Arbeitgeber in der Festsetzung von Salären grundsätzlich frei ist, wie es überhaupt im allgemeinen nicht Sache des Fiskus sein kann, an Stelle der Leitung des Unternehmens über die Zweck- und Ordnungsmässigkeit einer Aufwendung zu befinden, und dass daher einer Arbeitsentschädigung die Anerkennung als Unkostenbestandteil nicht schon wegen ihrer beträchtlichen Höhe versagt werden darf. Vielmehr müssen weitere Anzeichen dazu kommen, welche die Annahme rechtfertigen, dass für die Festsetzung der Entschädigung ausschliesslich oder vorwiegend die besondere Stellung des Empfängers oder Gründe der Steuerersparnis massgebend waren, dass der Vorteil, unter im übrigen gleichen Verhältnissen, einem Dritten nicht oder in wesentlich geringerer Höhe zugebilligt worden wäre. Die Steuerbehörde darf von der von den Beteiligten gewählten Rechtsgestaltung nur abweichen, wenn diese ungewöhnlich («insolite», BGE 59 I 284), sachwidrig oder absonderlich, der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint, und wenn anzunehmen ist, dass sie missbräuchlich, lediglich deshalb gewählt worden ist, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer

Seite: 300

Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (Urteile vom 28. Juni 1946 in Sachen T. SA., Erw. 2 a, ASA 15, 234, und vom 13. Juni 1947 in Sachen T. A.-G., Erw. 2 b, ASA 16, 172, und dort zitierte Rechtsprechung; BGE 73 I 75 Erw. 3; vergleiche auch BGE 72 I 190, 309 betreffend Art. 5 Abs. 2 CG).

Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz kann also einer Salärzahlung nicht schon dann die Unkostenqualität abgesprochen werden, wenn sie «über ein angemessenes Entgelt für geleistete Arbeit hinausgeht». Ein Unternehmen kann kaufmännisch durchaus vertretbare Gründe dafür haben, einem Angestellten ein Salär auszurichten, das, gemessen an dessen wirklicher Arbeitsleistung, viel leicht als etwas übersetzt erscheinen mag. Der Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft bemesse z. B. das Gehalt eines tüchtigen Direktors deshalb besonders hoch, um ihn vom Übertritt in ein Konkurrenzunternehmen abzuhalten. Obwohl der Reingewinn dadurch wesentlich geschmälert oder ganz aufgezehrt werden kann, wird ein Unternehmen unter Umständen ein solches Opfer bringen, um nicht durch die unter besserer Leitung stehende Konkurrenz überflügelt zu werden. In einem solchen Falle wird die Gehaltszahlung in vollem Umfange als geschäftsmässig begründet anzusehen und deshalb auch vom Fiskus als Unkostenbestandteil anzuerkennen sein, es wäre denn, es lägen zudem

Umstände vor, welche die Aufwendung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als ungewöhnlich erscheinen liessen. Die Tatsache allein, dass eine Arbeitsentschädigung deshalb besonders hoch aus fällt, weil der Empfänger wegen seiner Fähigkeiten eine besondere Würdigung verdient oder an das Unternehmen gebunden werden soll, genügt somit noch nicht zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung.

3. Im vorliegenden Fall fehlen Anhaltspunkte dafür, dass der Direktor im Unternehmen der Beschwerdeführerin eine besondere Stellung im Sinne der Praxis des Bundesgerichts einnimmt. Er verfügt freilich zusammen

Seite: 301

mit seiner Ehefrau über etwas mehr als $\frac{1}{4}$ des Aktienkapitals. Indes ist er nicht Mitglied des Verwaltungsrates, und es ist auch nicht behauptet oder dargetan, dass die übrigen Aktionäre mit ihm verwandt sind oder in einem Abhängigkeitsverhältnis zu ihm stehen. Daher kann nicht davon die Rede sein, er übe einen massgebenden Einfluss auf die Generalversammlungsbeschlüsse aus. Dass er bei der Festsetzung seines Salärs weitgehend mitreden kann, ist in seiner starken Stellung im Betriebe selbst begründet, die im Wert, den er für das Unternehmen bedeutet, zum Ausdruck kommt. Nach den Erhebungen der eidg. Steuerverwaltung hat er es verstanden, das Unternehmen in der Vorkriegszeit über Wasser zu halten und in der Folge beträchtliche Gewinne zu erzielen, so dass während der Kriegsjahre Dividenden von über 7% haben ausgeschüttet werden können. Es ist deshalb begreiflich, dass die Beschwerdeführerin seinen Wert hoch einschätzt und ihm ein ansehnliches Gehalt zuerkennt. Der von der Vorinstanz angestellte Vergleich mit den Spitzengehältern in andern gleichartigen Unternehmungen ist nicht schlüssig, abgesehen davon, dass dahinsteht, inwieweit die Leistungen der Direktoren anderer Betriebe denjenigen des Direktors der Beschwerdeführerin entsprechen, ob sich z. B. die Arbeitslast, die er zu bewältigen hat, anderswo nicht auf mehrere Personen verteilt. Auch daraus, dass sich sein Gehalt in der Zeit von 1940 bis 1944 mehr als verdoppelt hat, kann nicht ohne weiteres auf eine Gewinnbeteiligung geschlossen werden. Die Erklärung dafür kann auch darin liegen, dass er sich in früheren Jahren wegen der Krise mit einer verhältnismässig bescheidenen Entlohnung begnügt, dagegen später, in den Jahren bessern Geschäftsgangs, eine seinen Leistungen und seiner Bedeutung für das Unternehmen besser entsprechende Entschädigung erhalten hat. Unter diesen Umständen kann in der streitigen Entschädigung von Fr. 4910., die er im Jahre 1944 über den Betrag von Fr. 30,000. hinaus bezogen hat, keine ungewöhnliche, geschäftsmässig nicht

Seite: 302

begründete Leistung und daher auch keine Gewinnvorwegnahme im Sinne von Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB erblickt werden.

Demnach erkennt das Bundesgericht: Die Beschwerde wird gutgeheissen