S. 183 / Nr. 37 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 74 I 183

37. Urteil vom 28. Mai 1948 i. S. eidg. Steuerverwaltung gegen B.

Seite: 183
Regeste:
1. Verwaltungsgerichtsbeschwerde: Das Bundesgericht hat in Steuersachen von Amtes wegen den gesetzlichen Zustand herzustellen.
2. Wehrsteuer: Das Alterskapital, das ein Arbeitnehmer von der Fürsorgestiftung des Arbeitgebers erhält, ist im vollen Umfange als Einkommen des Jahres zu versteuern, in dem es ausgerichtet wird, ohne Rücksicht darauf, ob der Arbeitnehmer Beiträge an die Stiftung geleistet hat. Die Steuer wird zum Satze berechnet, der anwendbar wäre, wenn an Stelle des Kapitals eine jährliche Rente bezahlt würde.
1. Recours de droit administratif. En matière fiscale, le Tribunal fédéral doit rétablir d'office l'état de choses légal.
2. Impôt pour la défense nationale. La somme que l'employé touche de l'institution de prévoyance d'une entreprise à titre de retraite est imposable dans son entier comme revenu de l'année dans laquelle elle est payée, sans égard au fait que l'employé a versé des contributions à la fondation. L'impôt est calculé au taux qui serait applicable si à la place du capital c'était une rente annuelle qui était servie.
1. Ricorso di diritto amministrativo. In materia fiscale, il Tribunale federale deve accertare d'ufficio la situazione di legge.
2. Imposta per la difesa nazionale. La somma che l'impiegato percepisce dall'istituzione di previdenza d'un'azienda a titolo di pensione è imponibile in pieno come reddito dell'anno in cui è pagata, senza tener conto che l'impiegato ha versato contributi alla fondazione. L'imposta è calcolata in base all'aliquota che sarebbe applicabile se invece del capitale fosse pagabile una rendita annua.

A. Zugunsten der Angestellten und Arbeiter der Aktiengesellschaft T. besteht eine Stiftung mit dem Zweck, die Destinatäre gegen die wirtschaftlichen Folgen des durch Alter oder Tod verursachten Erwerbsausfalles zu schützen. Die ihr als «Mitglieder» angeschlossenen Angestellten haben Anspruch auf ein Alterskapital, wenn sie ein bestimmtes Alter erreichen; sterben sie vorher, so wird den Erben oder besonders bezeichneten Begünstigten eine Todesfallsumme ausgerichtet (Art. 2, 12, 19, 20 des Stiftungsreglementes vom 31. Dezember 1933 betreffend die Angestellten). Diese Leistungen sind durch Vertrag zwischen der Stiftung und der Schweizerischen Lebensversicherungs- und Rentenanstalt versichert (Art. 18 des Reglementes). Die Versicherungsgesellschaft zahlt,

Seite: 184
auf Antrag der Stiftung, die im Reglement vorgesehenen Summen direkt an die Anspruchsberechtigten aus (Abs. 4 daselbst). Die Mittel für das Fürsorgewerk werden aufgebracht durch den Stiftungsfonds und Beiträge der Arbeitgeberin und der Angestellten (Art. 21). Angestellten, die vorzeitig aus dem Dienst austreten, überträgt die Stiftung die Versicherungspolice und damit die Rechte und Pflichten gegenüber der Versicherungsgesellschaft (Art. 22).
B., Vizedirektor der Aktiengesellschaft T., ist «Mitglied» der Stiftung. Er erhielt im Jahre 1943, nachdem er das 60. Altersjahr erreicht hatte, das ihm zukommende Alterskapital von Fr. 35,000.. Sein Dienstverhältnis wurde dadurch nicht verändert. Er hatte an die Stiftung insgesamt Beiträge von Fr. 9400. geleistet.
B . Bei der Veranlagung des B. für die Wehrsteuer III wurde das ganze Alterskapital als Kapitalabfindung aus Dienstverhältnis im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB betrachtet. Die Einkommenssteuer wurde zum Rentensatz (Art. 40 Abs. 1 Satz 2 WStB) berechnet.
Der Steuerpflichtige verlangte, dass das Alterskapital nicht in die Steuerberechnung einbezogen werde, da es eine Lebensversicherungssumme darstelle, die nicht Einkommen sei. Den abweisenden Einspracheentscheid zog er an die kantonale Rekurskommission weiter.
Diese schützte die Beschwerde teilweise, indem sie entschied, das Alterskapital sei nur insoweit eine steuerbare Kapitalabfindung aus Dienstverhältnis, als es die eigenen Beiträge des Steuerpflichtigen an die Stiftung übersteige.
C . Gegen den Entscheid der Rekurskommission führt die eidg. Steuerverwaltung Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, das ganze Alterskapital als Einkommen der Wehrsteuer III zu unterwerfen.
D . Die Rekurskommission schliesst auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und

Bestätigung ihres Entscheides.

Seite: 185
E. Der Steuerpflichtige beantragt, die Beschwerde sei abzuweisen und das Alterskapital nicht zum steuerbaren Einkommen zu rechnen; eventuell sei der Entscheid der Rekurskommission zu bestätigen.
Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1. Obwohl der Steuerpflichtige den Entscheid der Vorinstanz nicht weitergezogen hat, ist die von ihm in der Beschwerdeantwort wieder aufgegriffene Frage zu prüfen, ob das ihm in der Berechnungsperiode 1943/44 ausbezahlte Alterskapital überhaupt, auch soweit es seine eigenen Beiträge an die Stiftung übersteigt, der Wehrsteuer auf dem Einkommen unterliege. Das Bundesgericht ist bei der Beurteilung einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde in Steuersachen an die Rechtsbegehren der Parteien nicht gebunden (Art. 109 Abs. 1 OG). Hier könnte es also den angefochtenen Entscheid zugunsten des Steuerpflichtigen abändern, auch wenn sich dieser in der Vernehmlassung auf die Verteidigung des Entscheides beschränkt hätte. Ebenso dürfte es anderseits über die Beschwerdeanträge der eidg. Steuerverwaltung zuungunsten des Steuerpflichtigen hinausgehen, wenn dies zur Herstellung des gesetzlichen Zustandes erforderlich wäre. Es hat von Amtes wegen diejenige Entscheidung zu treffen, die auf Grund seiner eigenen Prüfung der Akten den Vorschriften der Gesetzgebung entspricht (BGE 63 I 89 Erw. 6, 70 I 86).
2. Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB rechnet zum steuerbaren Einkommen aus einer Tätigkeit auch das Ersatzeinkommen, wobei namentlich genannt werden Kapitalabfindungen aus Dienstverhältnis, insbesondere für Ruhegehälter, Renten und Pensionen. Mit einer Kapitalabfindung aus Dienstverhältnis hat man es nicht nur dann zu tun, wenn durch eine einmalige Auszahlung ein Anspruch des Dienstpflichtigen auf wiederkehrende Leistungen abgelöst wird, sondern auch dann, wenn diesem von Anfang an eine Kapitalzahlung in Aussicht gestellt worden ist, wie es bei der Arbeitnehmerfürsorge häufig der

Seite: 186
Fall ist und auch hier zutrifft. Ein zureichender Grund, diesen Tatbestand anders zu behandeln, besteht nicht, zumal da das Gesetz nur beispielsweise («insbesondere») die Abfindung für Ruhegehälter, Renten und Pensionen anführt. Der in Frage stehende Bezug ist daher mit Recht als Einkommen angerechnet worden.
Der Beschwerdegegner wendet ein, es handle sich um eine versicherungsmässige Leistung, die nicht Einkommen im Sinne des Art. 21 WStB sei, namentlich nicht Kapitalabfindung aus Dienstverhältnis denn er sei der Fürsorgeeinrichtung freiwillig beigetreten, und ein Anlass für eine Abfindung habe gefehlt, da er seine Stellung bei der Firma T. auch nach der Kapitalauszahlung behalten habe. Seine Auffassung ist jedoch unbegründet. Er hat das Alterskapital als «Mitglied» der Stiftung erhalten, und diese Eigenschaft hat er nur erwerben können, weil er Angestellter der Firma ist, deren Arbeitnehmern die Stiftung dient und welche dieses Hilfswerk in erheblichem Umfange selbst finanziert. Ob er sich der Fürsorgeeinrichtung freiwillig angeschlossen hat oder zum Beitritt gezwungen war, ist unerheblich. Die streitige Kapitalleistung hat somit ihren Grund im Dienstverhältnis. Dass die Stiftung ihre Leistungen rückversichert hat, ändert daran nichts. Zwischen der Versicherungsgesellschaft und dem versicherten Angestellten der Firma T. bestehen keine vertraglichen Beziehungen. Der Anspruch des Angestellten sowohl auf die Kapitalzahlung als auch auf die Herausgabe der Police bei vorzeitigem Dienstaustritt richtet sich nicht an die Versicherungsgesellschaft, sondern an die Stiftung (Art. 18 und 22 des Reglementes). Abs. 4 der erstgenannten Bestimmung spricht nicht gegen diese Feststellung, da die Versicherungsgesellschaft das Kapital nur dann direkt dem Anspruchsberechtigten auszahlen kann, wenn die Stiftung es beantragt. Auch daraus kann der Beschwerdegegner nichts zu seinen Gunsten ableiten, dass er beim Empfang der Kapitalleistung noch Angestellter der Firma T. war und es auch seither geblieben ist. Das

Seite: 187
Alterskapital ist ihm nichtsdestoweniger im Hinblick auf den Altersrücktritt und den damit verbundenen Erwerbsausfall bezahlt worden; es ist also Ersatzeinkommen, Kapitalabfindung aus Dienstverhältnis im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB.
3.- Die Vorinstanz hat das Alterskapital nur insoweit zur Besteuerung herangezogen, als es die vom Steuerpflichtigen bezahlten Beiträge übersteigt. Zu Unrecht. Der klare Wortlaut von Art. 21 Abs. 1 lit. a WStB lässt keinen Zweifel daran zu, dass Ruhegehälter, Pensionen, Alters-und Invalidenrenten und ebenso die an ihrer Stelle ausgerichteten Kapitalabfindungen im vollen Umfange als Ersatzeinkommen zu versteuern sind, ohne Rücksicht darauf, ob und, wenn ja, in welcher Höhe der Arbeitnehmer Beiträge dafür geleistet hat. Besonders deutlich kommt dies zum Ausdruck in der Gleichstellung der Pensionen mit den Ruhegehältern, die in der Regel, im Gegensatz zu jenen, aus

Mitteln bezahlt werden, zu denen der Arbeitnehmer nichts beigetragen hat. Daher kann nichts darauf ankommen, dass nach dem Wehrsteuerrecht die geleisteten Beiträge als Einkommen versteuert werden müssen, soweit nicht der Sozialabzug nach Art. 22 Abs. 1 lit. h WStB in Frage kommt. Gleich wie der Arbeitnehmer, welcher Pensionen oder an ihrer Stelle Kapitalabfindungen bezieht, ist aber derjenige zu behandeln, dessen Fürsorgeanspruch von vornherein auf eine Kapitalleistung geht. Es rechtfertigt sich sachlich nicht, diesen Fall anders zu beurteilen.
Die Vorinstanz verweist zur Begründung ihres abweichenden Standpunktes auf die Rechtsprechung des bernischen Verwaltungsgerichtes, wonach für die kantonalen Steuern die persönlichen Beiträge des Steuerpflichtigen als abzugsfähige Aufwendungen für die Erzielung des Ersatzeinkommens (Gewinnungskosten) betrachtet werden. Dieser Ansicht kann aber jedenfalls für die Wehrsteuer nicht beigestimmt werden. Der Wehrsteuerbeschluss selbst schliesst es aus, solche Beiträge als

Seite: 188
Gewinnungskosten abzuziehen, wie sich aus Art. 22 Abs. 1 lit. a einer-und lit. h anderseits ergibt. Dazu kommt noch, dass Gewinnungskosten, wie übrigens auch Prämien und Beiträge für Versicherungen im Sinne der lit. h, nur vom Einkommen desjenigen Jahres abgezogen werden dürfen, in dem sie tatsächlich aufgewendet worden sind.
4.- Dass die Vorinstanzen die Einkommenssteuer zum Rentensatze nach Art. 40 Abs. 1 Satz 2 WStB berechnet haben, wird in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit Recht nicht beanstandet. Diese Bestimmung ist mit Art. 21 Abs. 1 lit. a in Beziehung zu bringen, wo sie ausdrücklich vorbehalten wird. Sie will in der Tat, durch Herabsetzung des Steuersatzes, die Belastung gewisser in Art. 21 Abs. 1 lit. a aufgeführter Einkommensbestandteile vermindern (BGE 71 I 448 Erw. 4). Zu diesen Bestandteilen zählt sie neben den Ersatzleistungen für bleibende Nachteile, welche hier ausser Betracht fallen, die Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen. Dazu gehören vor allem auch die in Art. 21 Abs. 1 lit. a genannten Kapitalabfindungen aus Dienstverhältnis für Ruhegehälter, Renten und Pensionen. Die Zuwendung, um die es sich im vorliegenden Falle handelt, ist zwar von vornherein als Kapitalleistung versprochen worden. Sie erfüllt aber den gleichen Zweck wie eigentliche Kapitalabfindungen, die an Arbeitnehmer, welche in den Ruhestand treten wollen, an Stelle der ihnen ursprünglich zugedachten wiederkehrenden Leistungen ausgerichtet werden. Es entspricht daher dem Sinne des Gesetzes, dass Art. 40 Abs. 1 Satz 2 WStB auch hier angewendet wird (vgl. Urteil vom 18. Mai 1945 in Sachen C., Erw. 3, veröffentlicht in ASA Bd. 14, S. 293).
Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gutgeheissen