S. 166 / Nr. 30 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 79 I 166

30. Auszug aus dem Urteil vom 8. Mai 1953 i. S. Spiral Werkzeuge und Maschinen A.G. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Seite: 166
Regeste:
Couponabgabe, Verrechnungssteuer: Besteuerung von Umsatzbonifikationen einer Aktiengesellschaft an Kunden, welche zugleich Aktionäre sind. Die Abgabepflicht setzt nicht voraus, dass alle Aktionäre oder wenigstens die Mehrheit Leistungsempfänger sind.
Droit de timbre sur les coupons; impôt anticipé: Imposition de bonifications accordées sur le chiffre d'affaires réalisé par une société anonyme avec des clients qui sont en même temps actionnaires. Il n'est pas nécessaire, pour que les prestations soient imposables, qu'elles soient servies à tous les actionnaires ou même seulement à la majorité d'entre eux.
Tassa di bollo sulle cedole; imposta preventiva: Imposizione di bonifiche accordate in ragione della cifra d'affari realizzata da una società anonima con clienti che sono nello stesso tempo azionisti. L'imponibilità di queste bonifiche non presuppone ch'esse siano concesse a tutti gli azionisti. L'imponibilità di queste bonifiche non presuppone ch'esse siano concesse a tutti gli azionisti o anche soltanto alla loro maggioranza.

A. - Die Spiral Werkzeuge und Maschinen A.G. (nachstehend Spiral) wurde im Jahre 1946 gegründet. für Zweck ist laut § 2 der Statuten «der Handel und die Fabrikation in Werkzeugen und Maschinen jeder Art». 1947 und 1948 wurde das Aktienkapital erhöht, wobei sich Werkzeughändler beteiligten.
Mit diesen schloss die Spiral Verträge ab, die mit dem Aktienbesitz verbunden waren. Nach Art. 1 der Verträge verpflichtete sich «die Firma», d.h. der Aktionär, ihren Bedarf an Erzeugnissen der Werkzeugindustrie, die von «der Gesellschaft», d.h. der Spiral, geliefert werden können, soweit als möglich bei dieser zu beziehen, nach Art. 2, beim Verkauf der von der Spiral bezogenen Fabrikate die von dieser festgesetzten Preise und Lieferungsbedingungen einzuhalten. Für Nichteinhaltung der Mindestpreise und Lieferungsbedingungen sind Konventionalstrafen vorgesehen. Falls die Bezüge der «Firma» in einem Zeitraum von zwei nacheinanderfolgenden Jahren den Betrag von Fr. 10,000.- nicht erreichen, ist der

Seite: 167
Verwaltungsrat berechtigt, von jener zu verlangen, dass sie ihre Aktien der Gesellschaft e zum wirklichen Wert am Tage der Übernahme» zur Verfügung stellt.
In den Jahren 1947-1950 gewährte die Spiral ihren Werkzeughändler-Aktionären - neben den Mengenrabatten, die auch dritte Abnehmer erhielten - Umsatzbonifikationen, sofern der Umsatz der Gesellschaft mit dem einzelnen Aktionär ein gewisses Minimum überschritt. Die Leistung wurde nach einem bestimmten Schlüssel entsprechend der Höhe des Umsatzes bemessen.
B. - Die eidg. Steuerverwaltung betrachtet diese Umsatzbonifikationen als verdeckte Gewinnausschüttungen und verpflichtete die Spiral mit Einspracheentscheid vom 10. Oktober 1952, dafür Couponabgaben und Verrechnungssteuern zu bezahlen.
C. - Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt die Spiral Aufhebung dieses Entscheides und Befreiung ihrer Umsatzbonifikationen von Couponabgabe und Verrechnungssteuer.
D. - Die eidg. Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde.
Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.- Gemäss Art. 5 Abs. 2 CG und Art. 4 Abs. 1 lit. a VStB unterliegen der Stempelabgabe auf Coupons und der Verrechnungssteuer solche geldwerte Leistungen der Aktiengesellschaft an die Aktionäre, die sich nicht als Rückzahlung ihrer Anteile am einbezahlten Aktienkapital darstellen. Es fallen nicht nur Leistungen in Betracht, welche gestützt auf einen Gesellschaftsbeschluss aus dem ausgewiesenen Reingewinn gewährt werden, sondern auch solche, die dem Aktionär oder einer ihm nahestehenden Person unter anderer Bezeichnung aus dem Geschäftsergebnis ausgerichtet werden und unter gleichen Bedingungen einem Dritten nicht zugebilligt würden (BGE 72 I 190).
Im vorliegenden Falle steht fest, dass die streitigen

Seite: 168
Umsatzbonifikationen nur denjenigen Warenbezügern gewährt wurden, die zugleich Aktionäre der Spiral waren, und zwar neben den üblichen Mengenrabatten, die auch dritten Abnehmern eingeräumt wurden. Die Beschwerdeführerin macht geltend, das habe seinen Grund einzig darin, dass die

Umsatzbonifikationen auf den Abnahmeverträgen beruhten und keine Nicht-Aktionäre solche Verträge mit der Spiral abgeschlossen hätten. Indessen ist der behauptete Zusammenhang mit den Abnahmeverträgen zweifelhaft, da die Umsatzbonifikationen in diesen Verträgen, die doch eine sehr ausführliche Regelung enthalten, keine Erwähnung finden. Selbst wenn er bestehen sollte, wäre jene Darstellung insofern irreführend, als die Abnahmeverträge Nicht -Aktionären überhaupt nicht offenstehen, vielmehr mit dem Aktienbesitz untrennbar verbunden sind. Das zeigt sich schon im Titel: «Vertrag zwischen der Spiral... und der Firma... als Aktionär» und wird bestätigt durch die Bestimmung der Art. 12 und 13 in fine, wonach bei Veräusserung aller Aktien der «Firma»... «dieser Vertrag auf den Zeitpunkt der Übernahme der Aktien durch den neuen Erwerber ohne weiteres aufgelöst» wird. Aus dem Protokoll der Generalversammlung vom 2. Mai 1947 geht hervor, dass zwar auch Abnahmeverträge mit Werkzeughändlern, die nicht Aktionäre sind, vorgesehen waren, dass diese aber einen anderen Inhalt hatten; insbesondere wurde auf Befragen eines Aktionärs dargetan, dass die Aktionäre höherer Rabatte teilhaftig würden. In der Replik erwähnt die Beschwerdeführerin zwar, dass jüngst ein Aktionär seine Aktien dem Verwaltungsrat angeboten und den Wunsch geäussert habe, den Abnahmevertrag weiter in Kraft zu belassen und die Bonusberechtigung aufrecht zu erhalten; doch behauptet sie nicht, dass diesem Wunsche entsprochen worden sei. Selbst wenn dies der Fall sein sollte, so würde diese nachträglich, im Verlaufe des Beschwerdeverfahrens, eingetretene Änderung der Vertragsbestimmungen das Verhältnis in den Jahren 1947-1950, um die es sich hier

Seite: 169
handelt, nicht berühren. Es steht fest, dass damals die Umsatzbonifikationen nur Aktionären zugebilligt wurden, dritten Abnehmern aber nicht, auch wenn deren Bezüge das gleiche Ausmass erreichten, also im übrigen gleiche Bedingungen vorlagen. Das spricht dafür, dass ihr Grund im Beteiligungsverhältnis lag, obwohl ihre Höhe nicht nach dem Aktienbesitz, sondern nach dem Umsatz mit der Spiral bemessen wurde.
2.- Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Umsatzbonifikationen seien nicht unentgeltlich, sondern stellten die Gegenleistung dar für die Verpflichtungen, welche die Empfänger in den Abnahmeverträgen auf sich genommen hätten; darin liege auch der Unterschied gegenüber Dritten, die gleich viel Waren von der Spiral bezogen hätten, ohne dazu verpflichtet zu sein. Den Umstand, dass die Bonifikationen in den Abnahmeverträgen nicht erwähnt sind, erklärt sie damit, dass man beim Abschluss der Verträge zuerst Erfahrungen habe abwarten wollen. Hätte jedoch ein solcher Zusammenhang bestanden, so wären die Bonifikationen doch wohl in den - sonst sehr einlässlichen - Verträgen in Aussicht genommen und lediglich ihre Höhe von der künftigen Entwicklung abhängig gemacht worden. Auch dann würde es sich noch fragen, ob darin nicht eine Gewinnausschüttung liege; das würde vom Vorhandensein einer Gegenleistung abhängen. Die eidg. Steuerverwaltung bestreitet, dass die von - den Aktionären in den Abnahmeverträgen eingegangenen Verpflichtungen eine wirkliche Belastung darstellen.
Die Verpflichtung, den Bedarf an Erzeugnissen der Werkzeugindustrie, die von der Spiral geliefert werden können, bei dieser zu decken, ist sehr unbestimmt gehalten, ursprünglich war zwar vorgesehen, dass die betreffenden Aktionäre sich «in weitgehendstem Umfange» bei der Spiral einzudecken hätten, doch wurde diese Formulierung gleich zu Beginn ersetzt durch «soweit als möglich». Damit wurde die Erfüllung der Verpflichtung praktisch ins Belieben der Aktionäre gestellt, zumal an die

Seite: 170
Nichterfüllung keine ins Gewicht fallende Sanktion geknüpft ist. Konventionalstrafen sind nur vorgesehen für die Nichteinhaltung der Mindestpreise und Lieferungsbedingungen, nicht aber mit Bezug auf die Abnahmeverpflichtung. Diesbezüglich kommt einzig die Massnahme von Art. 12 in Frage: Wenn die Bezüge einer «Firma» im Zeitraum von zwei aufeinanderfolgenden Jahren den Betrag von Fr. 10,000. nicht erreichen, so kann der Verwaltungsrat verlangen, dass jene ihre Aktien der Gesellschaft zur Verfügung stellt. Diese «Sanktion» ist also nur möglich bei einem Warenbezug für weniger als Fr. 5000.- im Jahr und fällt damit gegenüber den grösseren Abnehmern überhaupt nicht in Betracht. Zudem droht mit ihr kein effektiver Nachteil, da ausdrücklich vorgeschrieben ist, dass die Aktien «zum wirklichen Wert am Tage der Übernahme zu übernehmen sind. Die Abnahmepflicht stellt mithin weder für die Aktionäre eine tatsächliche Belastung noch für die Spiral eine Absatzgarantie dar, wie sie behauptet. In der Tat ist der Umsatz der Spiral mit ihren Aktionären in den Jahren 1947-1950 stark zurückgegangen wie sich aus dem Sinken der ausgerichteten Bonifikationen bei gleich gebliebenem Schlüssel ergibt.
Die Beschwerdeführerin nennt sodann die Verpflichtungen, die den Aktionären in Art. 2 des Abnahmevertrags auferlegt werden: Beim Verkauf der von der Spiral bezogenen Fabrikate, sei es an Konsumenten oder an Wiederverkäufer, die von der Gesellschaft für diese beiden Fälle festgesetzten

Preise und Lieferungsbedingungen einzuhalten, im zweiten Fall zudem ihrerseits die Wiederverkäufer auf die betreffenden Mindestpreise und Lieferungsbedingungen zu verpflichten. Diese Verpflichtungen haben mit der Abnahmepflicht und dem Umsatz keine direkte Beziehung, und es kann keine Rede davon sein, dass die Umsatzbonifikationen eine Gegenleistung da für seien. Überdies hat sich die Spiral in Art. 3 Abs. 2 des Vertrages verpflichtet, auch den Wiederverkäufern, die nicht Aktionäre sind - und die keine Umsatzbonifikationen erhalten

Seite: 171
-, «die gleichen Bedingungen betreffend Einhaltung von Mindestpreisen und Lieferungsbedingungen aufzuerlegen».
3.- Die Beschwerdeführerin wendet weiter ein, wenn die Umsatzbonifikationen eine Gewinnausschüttung wären, so hätten die Aktionäre, die nicht Werkzeughändler sind und somit nicht davon profitieren, sie nie bewilligt. Diese stellten eine starke Minderheit dar und seien an den Generalversammlungen von 1949 und 1950 sogar in der Mehrheit gewesen, zumal der Gründer über die Aktien der ihm nahestehenden Werkzeughändler-Firma X. habe verfügen können. Zudem hätten nur zwei Drittel der Werkzeughändler-Aktionäre Umsatzbonifikationen erhalten; die andern verstärkten noch die Gruppe der Nicht-Werkzeughändler.
Die Gegenüberstellung der Werkzeughändler und Nicht-Werkzeughändler unter den Aktionären erscheint als problematisch angesichts des Umstands, dass zur zweiten Gruppe nach der eigenen Angabe der Beschwerdeführerin nur zwei Aktionäre gehörten, welche eine besondere Stellung hatten: der Verwaltungsratspräsident, dessen Aktienbesitz gemäss § 2 lit. b der Statuten aus Pflichtaktien bestand, und der Gründer, welcher dem bedeutendsten Werkzeughändler-Aktionär nahesteht, nämlich der Firma X., die über einen Viertel aller von 1947 bis 1950 ausbezahlten Umsatzbonifikationen erhalten hat. Unter diesen Umständen erklärt jene Beziehung eher die Zustimmung des nicht direkt daran interessierten Gründers zu den Umsatzbonifikationen, als dass sie einen Grund bildet, die Aktien der Firma X. denjenigen der Nicht-Werkzeughändler zuzurechnen. In den Generalversammlungen war von den Umsatzbonifikationen überhaupt nie die Rede, geschweige denn dass sie ausdrücklich genehmigt wurden. Die einzige Anspielung darauf ist im Protokoll der Generalversammlung vom 2. Mai 1947 zu finden, wo der Gründer auf Anfrage eines Aktionärs darlegte, «dass die Aktionäre höherer Rabatte teilhaftig werden». In dieser Versammlung, wo alle Aktionäre anwesend oder vertreten waren, hatten die Werkzeughändler eine starke Mehrheit.

Seite: 172
Dass die Leistung nicht nach dem Aktienbesitz, sondern nach dem Umsatz der Spiral mit den einzelnen Aktionären bemessen und von einem Minimum desselben abhängig gemacht wurde, dass sie also nicht sämtlichen Aktionären, ja nicht einmal allen Werkzeughändlern unter ihnen zugute kam, ist unerheblich. (Bei der Einführung der Umsatzbonifikationen war wohl noch kaum vorauszusehen, welche Aktionäre mangels Erreichung des Minimalumsatzes nicht davon profitieren würden.) Die Abgabepflicht setzt nicht voraus, dass alle Aktionäre oder wenigstens die Mehrheit derselben Leistungsempfänger seien (Urteil vom 31. März 1944, Erw. 1, wiedergegeben in ASA 13, 74).
Entscheidend ist, wie bereits ausgeführt wurde, dass der Grund der Leistungen in der Beteiligung liegt, dass sie Nicht-Aktionären unter sonst gleichen Bedingungen nicht zugebilligt werden.
Wenn die Praxis bei Genossenschaften die nach Massgabe der Benützung der gemeinsamen Einrichtungen vorgenommenen Rückvergütungen an die Mitglieder als abgabenfrei behandelt, so beruht das auf dem Charakter der Genossenschaft, für welche die persönliche Bindung entscheidend, die Kapitalbeteiligung unwesentlich ist. Diese Praxis kann nicht auf Aktiengesellschaften ausgedehnt werden, weil hier die Kapitalbeteiligung massgebend ist und das persönliche Verhältnis durchaus zurücktritt. Hier ist die Kapitalbeteiligung der Grund der Leistung, auch wenn diese nach einem anderen Faktor, im vorliegenden Fall nach dem erzielten Umsatz, bemessen wird.
4.- Auf die Höhe der Umsatzbonifikationen kommt es unter diesen Umständen nicht an. Der Hinweis der Beschwerdeführerin auf BGE 72 I 313 geht zudem fehl: Dort wurde der Mengenrabatt von 5 %, welcher dem den Aktionären nahestehenden Hauptabnehmer gewährt worden war, als üblich und daher steuerfrei bezeichnet, eine darüber hinausgehende Vergütung dagegen als ungewöhnlich besteuert. Hier aber tritt die Umsatzbonifikation, die selbst bis zu 5 % gehen kann, zu den üblichen

Seite: 173
Mengenrabatten, die auch dritten Abnehmern gewährt werden, für die Aktionäre noch hinzu.
Demnach erkennt das Bundesgericht.-
Die Beschwerde wird abgewiesen