Urteilskopf

82 I 288

41. Auszug aus dem Urteil vom 13. Juli 1956 i.S. X.-AG gegen Y., Steuer-Rekurskommission.
Regeste (de):
Wehrsteuer: Verdeckte Gewinnausschüttung:

a) Begriff (Berichtigung der Praxis).

b) Anwendung bei Partnerwerken der Elektrizitätswirtschaft.

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale: Distribution déguisée de bénéfices:

a) Que doit-on entendre par là? (rectification de la jurisprudence).

b) Cas d'une centrale électrique créée et contrôlée par d'autres entreprises qui en absorbent la production (Partnerwerk).

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale: Distribuzione dissimulata di utili:

a) Concetto (rettificazione della giurisprudenza).

b) Applicazione nel caso d'un'azienda di partecipazione detta "Partnerwerk" nel campo idroelettrico.

Sachverhalt ab Seite 289

Die X.-AG ist von zwei Grosskonsumenten elektrischen Stromes gegründet worden mit dem Zweck, eine Wasserrechtskonzession gemeinsam auszunützen und hierfür ein Kraftwerk zu bauen und zu betreiben. Nach Gründungsvertrag und Statuten wird der aus dem Kraftwerk anfallende Strom nicht verkauft, sondern von den beiden Aktionären grundsätzlich im Verhältnis ihrer Aktienbeteiligung abgenommen, wogegen die beiden Partner im gleichen Verhältnis die gesamten Bau- und Betriebskosten für das Werk aufbringen mit Einschluss einer Dividende, die bei der Gründung im Jahre 1929 auf 6% bestimmt worden war. Nach Fertigstellung des Werkes wurden die Beitragsleistungen an die jährlichen Betriebskosten ("Jahreskosten") aufgenommen. Die Dividende auf das Aktienkapital wurde aber nicht, wie im Gründungsvertrag vorgesehen, zum Ansatze von 6% aufgebracht, sondern von Anfang an nur mit 4% berechnet. Im Jahre 1939 wurde der Gründungsvertrag dahin abgeändert, dass die von den Partnern aufzubringende Dividende jeweilen von Jahr zu Jahr festgesetzt wird. In der Folge betrug der jährliche Ansatz bis 1951 jeweilen 4%, von da an 4 1/2%. In den auf den 30. September 1941 und 1942 abgeschlossenen Geschäftsjahren entsprachen die von den beiden Aktionären aufgebrachten Jahreskosten einem durchschnittlichen Aufwand von 2,07 (1940/41) und 2,24 (1941/42) Rappen für die kWh erzeugter elektrischer Energie. Bei der Einschätzung für die II. Periode der eidg. Wehrsteuer (1943 und 1944, Bemessungszeitraum 1941 und 1942) haben die kantonalen Wehrsteuerbehörden eine Gewinnaufrechnung we-

gen "verdeckter Gewinnausschüttung" vorgenommen mit der Begründung, mit den von den Aktionären in den Geschäftsjahren 1940/41 und 1941/42 aufgebrachten Jahreskosten habe die X.-AG aus dem den Aktionären zur Verfügung gestellten Strom keinen Verkaufserlös erzielt, wie er sich unter normalen Verhältnissen beim Verkaufe des Stroms im freien Wettbewerb mit der Konkurrenz ergeben hätte. Der Marktwert der von der X.-AG gelieferten

Energie sei auf Grund billiger Schätzung unter Heranziehung von Vergleichszahlen mit 3 Rp. für die kWh anzusetzen. Der Unterschied zwischen diesem erzielbaren Verkaufserlös und der von den Aktionären geleisteten Vergütung sei zum Geschäftsergebnis hinzuzurechnen. Die X.-AG erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt, den angefochtenen Entscheid aufzuheben. Sie macht u.a. geltend, die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sei ungerechtfertigt.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

II. - In der Sache selbst geht der Streit darum, ob es richtig ist, bei Bemessung des für die zweite Wehrsteuerperiode steuerbaren Reingewinns der Beschwerdeführerin das auf Grund der Buchabschlüsse errechnete und heute nicht mehr bestrittene Geschäftsergebnis zu erhöhen, weil, wie angenommen wird, der von der Gesellschaft vereinnahmte Erlös für den an die Aktionäre gelieferten Strom keinen normalen Verkaufserlös darstellt, wie er sich ergeben würde, wenn der Strom im freien Wettbewerb mit der Konkurrenz verkauft werden könnte. Die Frage ist auf Grund der in Art. 49 WStB für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns getroffenen Ordnung zu beurteilen.

1. Nach Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB fallen für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einer Aktiengesellschaft alle vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses in Betracht, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet wurden; als Beispiele werden aufgeführt: Aufwendungen zur Anschaffung und Verbesserung von Vermögensobjekten, Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital, freiwillige Zuwendungen an Dritte, letztere insoweit, als das Gesetz nicht Steuerfreiheit besonders anordnet (vgl. Art. 49 Abs. 2). Das Gesetz ordnet den Einbezug derartiger Verwendungen in den Reingewinn an, weil es grundsätzlich den ganzen Reingewinn einer Aktiengesellschaft der Besteuerung unterwerfen will (BGE

71 I 406). Es kann, schon im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen, auf die Erfassung der vor Buchabschluss vorgenommenen und das durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesene Ergebnis vermindernden Ausscheidungen von Gesellschaftsmitteln nicht verzichten. Zu den nach Gesetz anzurechnenden Verwendungen gehören vor allem, soweit sie sich nicht unter dem Gesichtspunkte geschäftsmässig begründeter Unkosten rechtfertigen lassen, das Geschäftsergebnis vermindernde Leistungen, die eine Aktiengesellschaft

ihren Aktionären zukommen lässt. Unerheblich ist, ob die Leistungen offen als Bestandteile des Reingewinns ausgewiesen sind, wie es z.B. der Fall ist, wenn Vorschussdividenden ausgerichtet werden, oder ob die Zuwendung in einer Form erfolgt, in welcher der Charakter der Gewinnausschüttung nicht zum Ausdruck kommt. Die steuerliche Erfassung von vor Rechnungsabschluss vorgenommenen Gewinnausschüttungen kann nicht davon abhängen, ob die Zuwendungen als Gewinnverwendungen ausgewiesen sind, oder ob aus der für die Ausrichtung gewählten Form der die Steuerbarkeit bestimmende Charakter der Zuwendung als Gewinnvorwegnahme nicht hervorgeht, die steuerpflichtige Gesellschaft die Leistung unter einer Bezeichnung gewährt, die sie formell z.B. als eine Aufwendung für Unkosten erscheinen lässt, und damit die steuerlich erhebliche Seite des Geschäftsvorfalls, unbewusst oder bewusst, verdeckt (”verdeckte Gewinnausschüttung”). Nach Theorie und Praxis darf eine verdeckte Gewinnausschüttung dann angenommen werden, wenn a) eine Leistung ausgerichtet worden ist, der keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, so dass sich die Leistung, als eine Entnahme von Gesellschaftsmitteln, in einer Verminderung der durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisse auswirkt; b) mit der Leistung ein Mitglied der Gesellschaft (Aktionär) begünstigt wurde, die Leistung ihm direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung)

BGE 82 I 288 S. 292

zugehalten wurde, wobei anzunehmen ist, dass die Leistung unterblieben oder wesentlich geringer gewesen wäre, wenn der Begünstigte eine der Gesellschaft fernstehende Person gewesen wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, sich mit sachgemässem Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt; c) das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein muss, so dass angenommen werden kann, es sei eine Begünstigung beabsichtigt gewesen. (BOSSHARDT, Die neue zürch. Einkommens- und Vermögenssteuer, S. 203; PESTALOZZI, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, S. 22 f.; WIDMER, Die verdeckte Gewinnausschüttung durch Verrechnung zu niedriger Verkaufspreise, ASA 20, S. 120). Unerheblich ist, ob bei der Gestaltung der Zuwendung, Einkleidung in eine verdeckte Form, Gründe der Steuerersparnis massgebend oder mitbestimmend waren und ob eine Steuerumgehung beabsichtigt war. Steuerumgehungsabsicht wird, das ist feststehende Auffassung von Theorie und Praxis, dort, wo das Gesetz die steuerliche Erfassung verdeckter Gewinnzuwendungen vorschreibt oder zulässt, regelmässig nicht vorausgesetzt (BGE 71 I 415f.,BGE 74 I 61; nicht publ. Entscheide vom 1. März 1946 i.S. Schwob & Co., 13. Juni 1947 i.S. T.-AG, ASA 16 S. 173, und vom 19. Mai 1950 i.S. Dorfkäsereigenossenschaft U., ASA 19 S. 101, betr. Wehrsteuer; fernerBGE 72 I 184und 305,BGE 79 I 166betr. Couponabgabe; vom 28. Juni 1946 i.S. TW., ASA 15 S. 234 f., und vom 8. Dezember 1950 i.S. A., ASA 19 S. 404 betr. Kriegsgewinnsteuer; vgl. auch J. BLUMENSTEIN, Kommentar zum bern. StG, S. 321 ff.; BOSSHARDT, a.a.O., PERRET, Wehrsteuer 1951/54 S. 107). In zwei Entscheiden (BGE 74 I 296und Entscheid vom 2. Oktober 1953 i.S. Z., ASA 22, S. 390) wurde allerdings - abweichend von der erwähnten Praxis - auch die Absicht der Steuerumgehung gefordert. Doch handelt es sich dabei, wie der Vergleich mit den dafür angerufenen Praejudizien

BGE 82 I 288 S. 293

ohne weiteres ergibt, um ein Versehen. In den angerufenen früheren Entscheiden waren allerdings gelegentlich auch die Tatbestandsmerkmale, die die Steuerumgehung charakterisieren, neben andern Merkmalen mitaufgeführt, aber nicht wie in jenen beiden Entscheiden als kumulatives - also unbedingt notwendiges Erfordernis, sondern alternativ als ein gelegentlich vorkommendes Indiz. Die beiden Entscheide sind mit Recht beanstandet worden (WIDMER, Die verdeckte Gewinnausschüttung, in ASA 20 S. 121 ff.; ebenso die im vorliegenden Verfahren eingelegten Gutachten Imboden und H. Steiner). Sie sind im Sinne der überkommenen Praxis, auf

die sie sich berufen, zu berichtigen.

2. Hier soll die Gewinnvorwegnahme davon herrühren, dass die Aufwendungen der beiden Aktionäre für den Betrieb der X.-AG keine normale Entschädigung für den ihnen anfallenden Strom darstellen, wie sie ein unabhängiger Dritter unter im übrigen gleichen Verhältnissen für entsprechende Stromlieferungen zu zahlen hätte, dass sich also Leistung und Gegenleistung nicht die Wage halten, die Stromabgabe an die Aktionäre daher zu einer Verminderung des Gewinnes führt, der in der Gewinn- und Verlustrechnung normalerweise auszuweisen wäre.
a) Die X.-AG ist nach Gründungsvertrag und Statuten eine Unternehmung, deren Zweck nicht in der Erzielung von Handelsgewinnen besteht. Ihre Aufgabe erschöpft sich in der Herstellung elektrischer Energie. Sie ist ausschliesslich Produktionswerk. Der gewonnene Strom wird nicht an Dritte mit Gewinn (oder Verlust) verkauft, sondern von den beiden am Werke beteiligten Unternehmungen, den Partnern des Gründungsvertrages, am Werk abgenommen. Die Partner bezahlen keinen Kaufpreis, sondern sie kommen für die gesamten Kosten der Unternehmung auf, inbegriffen eine jährliche Dividende auf das Aktienkapital. Die dergestalt aufzubringenden Kosten werden unter den Partnern verteilt, wobei die allgemeinen Jahreskosten grundsätzlich im Verhältnis der Energiebezüge, gewisse näher umschriebene besondere Kosten nach der Inanspruchnahme

der Werkeinrichtungen verlegt werden. (vgl. hierüber SAITZEW, Die Partnerwerke, S. 13 f., Ziff. 3, 4 und 5). Mit dieser Ordnung ist die X.-AG gegen Verluste nach menschlichem Ermessen gesichert. Sie hat keine Risiken zu tragen. Sie kann sodann, unbesehen aller dem Betriebe von Elektrizitätsunternehmungen inhärenten Risiken und ihrer Folgen, normalerweise über die in die Jahreskosten eingerechnete Dividende verfügen. Anderseits sind aber ihre Einnahmen und damit auch die jährlich ausgewiesenen Gewinne von vornherein mehr oder weniger festgelegt und beschränkt. Sie werden nicht durch die im Betriebe der X.-AG erzielte Produktion und deren Verwertung bestimmt, sondern durch von den Partnern im Gründungsvertrage und dessen spätern Abänderungen getroffene Anordnungen. Sie sind besonders allen Einflüssen entzogen, die wirksam wären, wenn die Produktion am Elektrizitätsmarkt abgesetzt werden müsste. Für die Besteuerung stellt sich die Frage, ob der X.-AG mit dieser Ordnung nicht Werte entzogen werden, die in ihrem Betriebe geschaffen worden sind, richtigerweise als Erträgnisse ihrer Tätigkeit ausgewiesen werden sollten und deshalb der steuerlichen Erfassung zugeführt werden müssen. Dies wäre nach der Praxis anzunehmen, wenn die Aufwendungen der beiden Aktionäre keine normale Entschädigung für den aus dem Betriebe der X.-AG anfallenden Strom darstellen und daher zwischen Leistung und Gegenleistung ein offenbares Missverhältnis bestehen sollte. Dabei ist zunächst auf die Verhältnisse abzustellen, wie sie im Jahre 1929 bei Errichtung der Unternehmung, dem Abschluss des Gründungsvertrages bestanden. Sodann ist zu untersuchen, ob die nachträgliche Herabsetzung der jährlichen Dividende von 6% auf 4% geschäftsmässig begründet war. b) Die im Untersuchungsverfahren vor Bundesgericht eingezogenen Gutachten zwei volkswirtschaftlicher und eines elektrizitätswirtschaftlichen Sachverständigen kommen im Ergebnis übereinstimmend eindeutig zum Schlusse,

dass zwischen den beidseitigen Leistungen und Lasten, so wie sie im Gründungsvertrage bei Errichtung der X.-AG dieser überbunden und von den Gründern übernommen wurden, wirtschaftlich kein Missverhältnis besteht. Der Experte Müller im besondern stellt (S. 29) fest, dass die X.-AG einen dem tatsächlich abgeschlossenen Partnervertrag nachgebildeten Vertrag, der nur die Minimalrendite mit einem den Obligationenzinsfuss

geringfügig überschreitenden Satz in die Jahreskosten einrechnet, mit einem unabhängigen Dritten hätte abschliessen können, ohne dabei ihre wohlverstandenen Interessen und diejenigen ihrer Aktionäre offensichtlich zu verletzen. Er legt mit überzeugender Begründung dar, dass angesichts der damaligen wirtschaftlichen Gegebenheiten ein für die X.-AG günstigerer Vertrag auch mit einem unabhängigen Vertragspartner nicht erzielbar gewesen wäre. Eine höhere Rendite hätte, nach Auffassung der Experten, unter Würdigung der in der Zeit des Baubeschlusses für die X.-AG gegebenen energiewirtschaftlichen Verhältnisse das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung für die Strombezüger gestört und die letzteren im damaligen Zeitpunkt zum Verzicht auf die Vertragsabschluss und zu einer Verschiebung der Erstellung des Kraftwerks führen müssen (S. 32). Es ist daher davon auszugehen, dass jedenfalls bei der 1929 im Gründungsvertrage getroffenen Ordnung das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung gewahrt ist und dass deshalb im Rahmen der ursprünglichen Ordnung eine Gewinnvorwegnahme nicht in Frage kommen kann. Nun ist aber, entgegen der im Jahre 1929 getroffenen Ordnung, die im Gründungsvertrage als zu vergütender Kostenbestandteil vorgesehene Dividende von 6% des Aktienkapitals nicht aufrechterhalten worden. Die Partner und Strombezüger haben der X.-AG, ungeachtet der Ordnung im Gründungsvertrag, von der Betriebseröffnung an nur 4% ausgerichtet, und bei der Revision des Gründungsvertrages im Jahre 1939 wurde die feste Dividende überhaupt aufgegeben. Im Verhältnis zwischen der X.-AG als

Stromlieferant und den Partnern als Strombezügern, das die steuerliche Betrachtung bestimmt, ist die Änderung der Herabsetzung einer vertraglich festgesetzten Leistung gleichzuachten. Es kommt darauf an, ob die Änderung geschäftsmässig begründet war, d.h. ob sie die Strombezüger auch hätten durchsetzen können, wenn die Stromlieferantin X.-AG eine unabhängige Unternehmung gewesen wäre. Die Änderung des Ansatzes der Dividende, für die die Strombezüger aufzukommen haben, wird begründet mit dem Sinken der Obligationenzinse. Indessen kann hierin kein Grund für eine Änderung der Abmachung über einen fest zugesicherten Dividendensatz liegen. Wenn auch im Zeitpunkt der Gründung der Ansatz für die zugesicherte Dividende im Hinblick auf die damaligen Verhältnisse am Obligationenmarkt bestimmt wurde und diese Ordnung, wie mit den bundesgerichtlichen Experten anzunehmen ist, wirtschaftlich gerechtfertigt war, so erscheint es doch als unwahrscheinlich, ja als ausgeschlossen, dass ein Sinken der Obligationenzinse zwingend zu einer Änderung der zugesicherten Dividende führen musste. Einem mit dem Hinweis auf die Veränderungen am Obligationenmarkt begründeten Begehren der Strombezüger auf Dividendenherabsetzung hätte eine unabhängige Stromlieferantin mit Grund entgegengehalten, dass der Rückgang der Obligationenzinse eine Senkung der Produktionskosten bewirke, den Strombezügern bereits eine wesentliche Erleichterung bringe, und dass sich im übrigen eine Dividende von 6% durchaus im Rahmen der bei andern Unternehmungen der Elektrizitätswirtschaft erzielten Geschäftsergebnisse halte. Unter unabhängigen Vertragsparteien hätte sich unter diesen Umständen die Herabsetzung der Dividende nicht durchsetzen lassen. Sie war nur möglich, weil die Strombezüger als Partner des Gründungsvertrages und alleinige Aktionäre über die Verhältnisse der X.-AG einseitig bestimmen. Dass bei den Partnerwerken der Elektrizitätswirtschaft die Beschränkung der von den Partnern in den Jahreskosten

aufzubringenden Rendite auf einen geringfügig über dem Obligationenzinsfuss stehenden Minimalbetrag wirtschaftlich an sich gerechtfertigt ist und eine mögliche Ordnung des Verhältnisses zwischen den strombeziehenden Partnern und dem Werk als Stromlieferantin wäre, ist hier, entgegen den Darlegungen in den Gutachten, nicht entscheidend. Dies deshalb, weil die Partner durch die 1929 der X.-AG erteilte Dividendengarantie für die

Dauer des Vertrages gebunden waren und die X.-AG diese Garantie nicht aufgeben konnte, ohne ihre wohlverstandenen Interessen offensichtlich zu verletzen. Die Aufgabe der Garantie zugunsten der Aktionäre war nur möglich, weil diese die X.-AG beherrschten. Einem Dritten wäre sie nicht gewährt worden. Zufolge Aufhebung der bei Errichtung der Unternehmung eingeräumten Garantie einer Dividende von 6% wird der X.-AG die ihr normalerweise zustehende Entschädigung für die Stromlieferungen an ihre Aktionäre entzogen, was dazu führt, dass die in den Berechnungsjahren für die II. Wehrsteuerperiode ausgewiesenen Reingewinne für die Steuerberechnung um die der X.-AG entgehenden Gewinnbeträge, also um die Differenz zwischen dem Betrage einer Dividende von 6% des Aktienkapitals und dem Betrage der tatsächlich vergüteten Dividenden, erhöht werden müssen.