Urteilskopf

83 I 276

39. Urteil vom 11. Oktober 1957 i.S. X. gegen kantonale Rekurskommission Bern.
Regeste (de):
Wehrsteuer: Der Anteil des Aktionärs am Ergebnis der Liquidation der Aktiengesellschaft unterliegt der Steuer vom Einkommen, soweit er die Beteiligung des Empfängers am einbezahlten Grundkapital übersteigt.

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale: La part de l'actionnaire dans la liquidation de la Société est soumise à l'impôt sur le revenu pour autant qu'elle excède la participation du bénéficiaire au capital social versé.

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale: La quota spettante all'azionista nella liquidazione della società è soggetta all'imposta sul reddito nella misura in cui eccede la partecipazione del beneficiario al capitale sociale versato.

BGE 83 I 276 S. 276

A.- Der Beschwerdeführer ist Hauptaktionär und Präsident des Verwaltungsrates der Y. AG in Bern. Er war auch Hauptaktionär der Z. AG, einer Holdinggesellschaft, deren Hauptaktivum in 400 Aktien der Y. AG bestand. Die Z. AG wurde im Jahre 1954 liquidiert. Auf die 188 Z.-Aktien des Beschwerdeführers entfiel ein Liquidationsanteil. Nach Abzug des Nominalwertes der Aktien und der Couponabgabe ergab sich für den Beschwerdeführer ein Überschussanteil. Der Beschwerdeführer übernahm auf Rechnung seines Liquidationsanteils die im Besitze der Z. AG befindlichen Y.-Aktien. In der Steuererklärung für die 8. Periode der Wehrsteuer (Berechnungsjahre 1953/54) deklarierte er den auf ihn entfallenden Liquidationsüberschuss als Vermögensertrag. Die Veranlagungsbehörde setzte das steuerbare

BGE 83 I 276 S. 277

Einkommen entsprechend seinen Angaben fest. Er focht dann den Einbezug des Liquidationsüberschusses in die Berechnung des steuerbaren Einkommens an, wurde jedoch abgewiesen, zuletzt durch Entscheid der kantonalen Rekurskommission vom 3. Juli 1957.

B.- Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, diesen Entscheid aufzuheben und das steuerbare Einkommen herabzusetzen. Es wird geltend gemacht, Liquidationsüberschüsse der hier in Frage stehenden Art

seien Kapitalgewinne, die nach Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB nur dann als Einkommen zu versteuern seien, wenn sie, was hier nicht zutreffe, im Betriebe eines zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichteten Unternehmens erzielt worden seien. Sie stellten nicht Vermögensertrag im Sinne der Rechtslehre dar. Nach bernischem Recht würden sie auch nicht als solcher besteuert, und ebensowenig fielen sie unter Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB. Unter dem nach dieser Bestimmung steuerfrei rückzahlbaren "Kapitalanteil" sei hier nicht bloss der Anteil des Aktionärs am einbezahlten Grundkapital zu verstehen, sondern der ganze Anteil am Liquidationsergebnis, am Reinvermögen der aufgelösten Gesellschaft (Art. 660 Abs. 2, Art. 745 OR). Der Anteil am Liquidationsüberschuss sei weder "Einkommen aus beweglichem Vermögen" noch "Gewinnanteil aus Beteiligung", sondern der ganze Liquidationsanteil bilde - wie die Aktie, an deren Stelle er trete - selbst das bewegliche Vermögen, die Beteiligung. Der Schlusssatz von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB spreche denn auch, im Unterschied zu Art. 5 Abs. 2 CG, nicht vom "dividendenberechtigten Anteil am einbezahlten Grund- oder Stammkapital", sondern allgemeiner vom "bestehenden Kapitalanteil". Nicht alle Leistungen, die Gegenstand der Couponabgabe sind, unterlägen auch der Wehrsteuer vom Einkommen. Die Auslegung der Rekurskommission sei systemwidrig; der Wortlaut von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB zwinge nicht dazu, da er den Liquidationsüberschuss nicht erwähne.

Dieser könne der Gratisaktie nicht gleichgestellt werden. Er sei vielmehr gleich zu behandeln wie der Mehrerlös, den der Aktionär beim Verkauf seiner Beteiligung erziele; in beiden Fällen habe man es mit Zuwachsgewinneinkommen im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB zu tun. Es gehe hier auch nicht an, den Liquidationsüberschuss einzig deshalb als Ertragseinkommen zu qualifizieren, weil er als Zuwachseinkommen eben der Wehrsteuer nicht unterliegen würde. Die Auffassung der Rekurskommission hätte zur Folge, dass ein Aktionär, der eine voll liberierte Aktie von nominell Fr. 1000. - kurz vor der Liquidation der Gesellschaft zum inneren Werte von Fr. 3000.– erworben und hernach einen Liquidationsanteil in dieser Höhe erhalten habe, ein "Einkommen" von Fr. 2000.– versteuern müsste, das er ganz offensichtlich nicht erzielt habe, da mit dem Liquidationsanteil nur seine eigene Investition zurückbezahlt worden sei. Der Beschwerdeführer habe bei der Liquidation der Z. AG wirtschaftlich nichts eingenommen. Er habe einfach anstelle seiner bisherigen Z.-Aktien gleichwertige Y.-Aktien übernommen, die tatsächlich schon vorher zu seiner Verfügung gestanden hätten. Er sei sogar ärmer geworden, da der buchmässige Liquidationsüberschuss der Coupon- und der kantonalen Vermögensgewinnsteuer unterworfen worden sei.

C.- Die kantonale Rekurskommission schliesst auf Abweisung der Beschwerde, ebenso die eidg. Steuerverwaltung.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nach Art. 21 Abs. 1 WStB fällt das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen in die Steuerberechnung. Lit. c daselbst rechnet zum Ertrag des beweglichen Vermögens namentlich Zinsen, Renten und Gewinnanteile aus Guthaben und Beteiligungen aller Art.

Nach einem Zusatz, den die Bestimmung durch BRB vom 31. Oktober 1944 erhalten hat, gelten als Gewinnanteile aus Beteiligungen "alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten geldwerten Leistungen der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, die keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen". Gewinnanteil aus Beteiligung im Sinne dieser Ordnung ist auch der dem Aktionär gemäss Art. 660 Abs. 2 und Art. 745 OR zugewiesene verhältnismässige Anteil am Ergebnis der Liquidation der Aktiengesellschaft, soweit die Zuwendung den Betrag der bestehenden Kapitalbeteiligung des Empfängers übersteigt. Der Beschwerdeführer hat infolge der Liquidation der Z. AG einen seiner Aktienbeteiligung entsprechenden Teil eines solchen Überschusses erhalten. Diese Leistung ist mit Recht in die Berechnung seines steuerbaren Einkommens einbezogen worden.

2. Die Einwendungen, die der Beschwerdeführer erhebt, sind unbegründet. a) Der Schlusssatz von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB nimmt von der Besteuerung der geldwerten Leistungen der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte ausdrücklich nur die Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile aus. Die Ausnahmebestimmung ist klar gefasst; über ihren Sinn kann kein Zweifel bestehen. Unter "Kapitalanteil" kann nur der vom Gesellschafter oder Genossenschafter (oder für ihn von der Gesellschaft oder Genossenschaft aus ihren Mitteln) in bar einbezahlte oder sonstwie geleistete Beitrag an das Grund- oder Stammkapital der Körperschaft verstanden werden und ist in der Rechtsprechung des Bundesgerichtes auch nie etwas anderes verstanden worden (BGE 80 I 42 Erw. 2; Urteile vom 8. März 1957 in Sachen G., Erw. 1 d'und vom 14. Juni 1957 in Sachen W., Erw. 2 und 4, in der amtlichen Sammlung nicht publiziert). Was

BGE 83 I 276 S. 280

der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte aus dem bei der Liquidation der Gesellschaft oder Genossenschaft nach Tilgung der Schulden sich ergebenden Vermögen über den allfälligen Anteil am einbezahlten Grund- oder Stammkapital hinaus erhält, stammt aus angesammelten Gewinnen der Körperschaft, während die Ausrichtung jenes Kapitalanteils an den Beteiligten Kapitalrückzahlung ist oder - im Falle, wo das zurückerstattete Grund- oder Stammkapital aus Gesellschaftsmitteln aufgebracht wurde - als solche gilt. Daher hat der Gesellschafter oder Genossenschafter den die bestehende Beteiligung am einbezahlten Grund- oder Stammkapital übersteigenden Anteil am Liquidationsergebnis als Gewinnanteil aus Beteiligung und damit als Vermögensertrag im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB zu versteuern. Dagegen wird die Rückzahlung des bestehenden Anteils am einbezahlten Grund- oder Stammkapital, als Rückerstattung einer Einlage des Gesellschafters oder Genossenschafters, der Einkommensbesteuerung nicht unterworfen. Hinsichtlich jenes Liquidationsüberschusses kann nicht von "Rückzahlung", Rückerstattung einer Leistung durch deren Empfänger, die Gesellschaft oder Genossenschaft, gesprochen werden. Die Körperschaft hat die Werte, die sie dem Mitglied aus dem Liquidationsergebnis über seinen Anteil am einbezahlten Grund- oder Stammkapital hinaus zukommen lässt, nicht vom Mitglied erhalten (oder seinem Kapitalanteil zugeschrieben) und kann sie ihm daher auch nicht "zurückzahlen"; vielmehr handelt es sich um angesammelte Gewinne der Körperschaft, die nun bei der Liquidation unter die Mitglieder verteilt werden. Das Mitglied hat den Gewinnanteil, den es so bezieht, gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB auch dann im vollen Umfange als Einkommen zu versteuern, wenn es, um den Anspruch darauf zu erlangen, Aufwendungen hat machen müssen, die den Betrag seiner Beteiligung am einbezahlten Grund- oder Stammkapital übersteigen. Der Beschwerdeführer wendet vergeblich ein, dass der Aktionär,

BGE 83 I 276 S. 281

der eine voll liberierte Aktie von nominell Fr. 1000. - kurz vor der Liquidation der Gesellschaft zum inneren Werte von Fr. 3000.– erworben und hernach einen Liquidationsanteil in dieser Höhe empfangen habe, nicht für ein Einkommen von Fr. 2000.– besteuert werden könne, weil ihm mit dem Liquidationsanteil nur seine eigene Investition zurückbezahlt worden sei. Der Aktionär hat in diesem Beispiel den Mehrpreis von Fr. 2000. - nicht der Gesellschaft, sondern seinem Rechtsvorgänger bezahlt, so dass nicht gesagt werden kann, dieser Betrag werde ihm, gleich wie der einbezahlte Nominalbetrag von Fr. 1000.–, von der Gesellschaft "zurückbezahlt". Übrigens hat der Beschwerdeführer, wie die Rekurskommission feststellt und nicht bestritten ist, seine voll liberierten Z.-Aktien teilweise zum Nominalwert und teilweise sogar unter diesem Wert erworben. b) Ebensowenig hilft dem Beschwerdeführer der Einwand, der die Beteiligung am einbezahlten Grundkapital übersteigende Anteil des Aktionärs am Liquidationsergebnis sei weder "Einkommen aus beweglichem Vermögen" noch "Gewinnanteil aus Beteiligung", sondern der ganze Liquidationsanteil bilde - wie die Aktie, an deren Stelle er trete - selbst das bewegliche Vermögen, die Beteiligung. Gewiss kann der Anteil am Liquidationsüberschuss unter Umständen schon vor der Liquidation zum Vermögen des Aktionärs gerechnet werden, jedenfalls wenn und soweit er im Verkehrswert der Aktie zum Ausdruck gekommen ist. Das ändert aber nichts daran, dass die bei der Liquidation vorgenommene Ausrichtung dieses Überschussanteils nach klarer Vorschrift des Gesetzes (Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB) als Ertragseinkommen des Aktionärs zu erfassen ist. Erörterungen darüber, ob man es mit Vermögensertrag im Sinne einer theoretischen Umschreibung dieses Begriffes zu tun habe, erübrigen sich; denn massgebend ist die positive Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses, aus der sich ohne weiteres ergibt, dass die in Frage stehenden Überschüsse in dem Zeitpunkte als

Einkommen aus beweglichem Vermögen zu besteuern sind, wo sie den Berechtigten zugeteilt werden. c) Unerheblich ist auch, ob der Beschwerdeführer infolge der Liquidation der Z. AG wirtschaftlich reicher geworden sei oder nicht. Der Aktionär kann aus der Gesellschaft überhaupt keine Werte beziehen, an denen er nicht schon bisher als Gesellschafter wirtschaftlich Anteil hatte (BGE 61 I 293). Das gilt auch für die Dividende, deren Besteuerung als Vermögensertrag im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB mit Recht niemand beanstandet (zit. Urteil G., Erw. 1a). d) Zu Unrecht behauptet der Beschwerdeführer, dass die angefochtene Besteuerung dem System des Wehrsteuerbeschlusses zuwiderlaufe. Das Gegenteil trifft zu. Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB unterwirft der Einkommenssteuer alle Zuteilungen von Gewinnen aus Beteiligungen, wozu die Zuweisung von Anteilen an den in Rede stehenden Liquidationsüberschüssen ebenfalls gehört. Es liesse sich sachlich auch kaum rechtfertigen, diese Leistung von der Besteuerung als Einkommen auszunehmen. Im Rahmen einer Ordnung, welche die laufend ausgeschütteten Erträgnisse gesellschaftlicher Beteiligungen (Dividenden usw.) als Einkommen erfasst, ist es folgerichtig, die bei der Liquidation der Gesellschaft vorgenommene Verteilung aufgespeicherter Erträge mehrerer Jahre gleich zu behandeln. Der Beschwerdeführer lässt gelten, dass die Zuteilung von Gratisaktien gleich wie die Ausschüttung von Bardividenden als Vermögensertrag nach Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB besteuert wird, doch kann nach seiner Ansicht die Verteilung des Liquidationserlöses diesen Vorgängen nicht gleichgestellt werden. Indessen ist noch eher verständlich, dass dem Bezug von Gratisaktien der Ertragscharakter häufig abgesprochen wird, wofür namentlich vorgebracht wird, bei der Ausgabe solcher Aktien übertrage die Gesellschaft, anders als bei der Ausschüttung einer Bardividende, keinerlei Vermögenswert auf den Aktionär, so dass nicht von einer geldwerten Leistung im Sinne von

Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB gesprochen werden könne (zit. Urteil G., Erw. 1a). Dass aber mit der Verteilung

des Liquidationsüberschusses seitens der Aktiengesellschaft eine solche Übertragung und damit eine geldwerte Leistung vorgenommen wird, lässt sich nicht mit Grund bestreiten und wird vom Beschwerdeführer offenbar auch nicht bestritten. Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB gelten jedoch alle geldwerten Leistungen der Aktiengesellschaft an den Aktionär, die keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanleihe darstellen, als Gewinnanteile aus Beteiligung und damit als Vermögensertrag. Ob die Leistung durch Zahlung oder auf andere Weise, z.B. wie hier durch Zuweisung von Sachwerten (Wertpapieren usw.), bewirkt wird, ist nach der Bestimmung unerheblich. Der vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang angestellte Vergleich mit dem Mehrerlös, den der Aktionär beim Verkauf seiner Aktie erzielt, ist nicht schlüssig. Mit diesem Gewinn erhält der Aktionär, im Unterschied zum vorliegenden Tatbestand, keine geldwerte Leistung der Gesellschaft (Gewinnanteil aus gesellschaftlicher Beteiligung). e) Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB lehnt sich, was die Gewinnanteile aus Beteiligung anbelangt, sowohl in der ursprünglichen als insbesondere auch in der durch BRB vom 31. Oktober 1944 erweiterten Fassung an Bestimmungen der eidg. Stempelgesetzgebung an, vor allem an Art. 5 Abs. 2 CG. Mit jener Erweiterung wollte man die Angleichung noch deutlicher hervorheben und damit klarstellen, dass geldwerte Leistungen, die Gegenstand der Couponabgabe und daher gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. a VStB der Verrechnungssteuer sind, auch der Wehrsteuer vom Einkommen unterliegen. Der Beschwerdeführer anerkennt, dass diese Absicht möglicherweise bestanden habe, macht jedoch geltend, der allein massgebende Text von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB spreche im Gegensatz zu Art. 5 Abs. 2 CG nicht vom dividendenberechtigten Anteil am einbezahlten Grund- oder Stammkapital, sondern allgemeiner

vom bestehenden Kapitalanteil und erwähne den Liquidationsüberschuss nicht. Der Einwand hält nicht stand. Die Zuweisung eines Liquidationsüberschusses durch die Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unterläge, was der Beschwerdeführer nicht bestreitet, auch dann der Couponabgabe und der Verrechnungssteuer, wenn der Tatbestand in Art. 5 Abs. 2 CG nicht audrücklich in Klammern erwähnt wäre; in diesen werden lediglich Beispiele aufgeführt, welche die vorausgehende allgemeine Umschreibung der steuerbaren Leistung veranschaulichen (BGE 80 I 37). Im Text von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB findet sich aber im wesentlichen die gleiche Umschreibung. Sie ist hier so gefasst (”Gewinnanteile aus Beteiligungen aller Art sowie besondere Entgelte oder geldwerte Vorteile, die neben diesen Einkünften oder an deren Stelle gewährt werden”, ”...oder auf andere Weise...”), dass auf eine Aufzählung von Beispielen füglich verzichtet werden konnte (zit. Urteil G., Erw. 1c). Die in der gleichen Bestimmung stehende Wendung ”Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile” bedeutet dasselbe wie die Wendungen ”Rückzahlung der im Zeitpunkte der Leistung bestehenden dividendenberechtigten Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital” (Art. 5 Abs. 2 CG, betreffend die Aktiengesellschaft und die Genossenschaft) und ”Rückzahlung der im Zeitpunkt der Kapitalherabsetzung oder Auflösung ausgewiesenen Anteile am einbezahlten Stammkapital” (Art. 5 Abs. 1 lit. b BG über Ergänzung und Abänderung der eidg. Stempelgesetzgebung vom 24. Juni 1937, betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung); sie ist lediglich kürzer gehalten. f) Die besonderen Bestimmungen des Wehrsteuerbeschlusses über die Besteuerung des Reingewinnes buchführungspflichtiger natürlicher Personen - wonach Kapitalgewinne aus Veräusserung und Verwertung sowie verbuchte Vermehrungen des Wertes von Vermögensstücken Bestandteile des Roheinkommens bilden (Art. 21

Abs. 1 lit. d und f) und anderseits Entwertungen und Geschäftsverluste abgezogen werden dürfen (Art. 22 Abs. 1 lit. b und c) - sind hier nicht anwendbar, weil der Beschwerdeführer nicht zu dieser Kategorie Steuer-

pflichtiger gehört. Ob der in Frage stehende Liquidationsüberschuss als Kapitalgewinn im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d betrachtet werden könnte, ist daher nicht zu prüfen. Dass er nach bernischem Steuerrecht nicht als Vermögensertrag besteuert, sondern der Vermögensgewinnsteuer unterworfen wurde, ist unerheblich, abgesehen davon, dass die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen Steuergesetzes sich von der massgebenden Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses in gewissen Beziehungen unterscheiden.

3. Die ziffermässigen Grundlagen der Veranlagung sind nicht bestritten, und es besteht auch kein Anlass, davon abzuweichen.

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.