Urteilskopf

86 I 42

9. Urteil vom 1. April 1960 i.S. X. gegen Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich.
Regeste (de):
Wehrsteuer: Der Anteil des Aktionärs am Überschuss aus der Teilliquidation einer amerikanischen Aktiengesellschaft unterliegt der Steuer vom Einkommen (Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB).

Berechnung des Überschusses.

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale: La part de l'actionnaire à l'excédent que laisse la liquidation partielle d'une société anonyme américaine est soumise à l'impôt sur le revenu (art. 21 al. 1 lit. c AIN).

Calcul de l'excédent.

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale.

La quota dell'azionista nell'eccedenza risultante dalla liquidazione parziale di una società anonima americana è soggetta all'imposta sul reddito (art. 21 cp. 1 lett. c DIN).

Calcolo dell'eccedenza.

Sachverhalt ab Seite 42

A.- Der Beschwerdeführer war Eigentümer von Aktien der Southern Production Company, in Fort Worth, Texas. Die Gesellschaft beschloss am 11. Oktober 1956 ihre Auflösung und verteilte im Rahmen der noch im gleichen Jahre durchgeführten Teilliquidation an die Aktionäre pro Aktie insgesamt $ 41.72, nämlich $ 34.- in bar und 0'2114 Stammaktien der Southern Natural Gas Company mit einem Kurswert von $ 7.72. Bei der Einschätzung des Beschwerdeführers zur Wehrsteuer

der 9. Periode (Berechnungsjahre 1955 und 1956) wurde das auf ihn entfallende Betreffnis dieser Ausschüttung, soweit es seinen Anteil am einbezahlten Gesellschaftskapital überstieg, als Vermögensertrag im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB in die Berechnung des steuerbaren Einkommens einbezogen. Als einbezahltes Kapital wurden das capital account und 7/10 des capital surplus account der Gesellschaft - pro Aktie zusammen $ 3.60

- angerechnet. Der Steuerpflichtige verlangte, dass seine Einkünfte aus der Teilliquidation der Southern Production Company mit einem niedrigeren Betrage anzurechnen seien, doch wurde er abgewiesen, zuletzt von der Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich.

B.- In der Verwaltungsgerichtsbeschwerde erneuert der Steuerpflichtige sein Begehren. Er macht geltend, die Rekurskommission betrachte einen zu grossen Teil der Ausschüttung der Southern Production Company an ihn als steuerbaren Kapitalertrag. Der streitige Rest könne nicht als Einkommen besteuert werden, da er eine Teilrückzahlung des Preises darstelle, zu dem der Beschwerdeführer die Aktien seinerzeit erworben habe. Auch das sei eine "Rückzahlung bestehender Kapitalanteile" im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB. Die abweichende Auffassung der Rekurskommission sei mit dem in BGE 73 I 140 umschriebenen allgemeinen Einkommensbegriff und mit den Anforderungen der Steuergerechtigkeit nicht vereinbar. Es könne nicht der Sinn des Gesetzes sein, dass der letzte Erwerber der Aktie, der einen über pari liegenden Kaufpreis entrichtet habe, die ganze Differenz zwischen seinem Anteil am Ergebnis der Liquidation und seinem Anteil am einbezahlten Grundkapital als Einkommen versteuern müsse, während sein Vormann, der den Titel mit Gewinn veräussert habe, dafür keine Einkommensteuer zu entrichten habe, sofern er nicht buchführungspflichtig sei. Eventuell sei der streitige Restbetrag als Kapitalgewinn anzusehen, für den der Beschwerdeführer aber gemäss

Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB, weil nicht buchführungspflichtig, nicht besteuert werden könne. Auf jeden Fall seien die Beträge, die der Beschwerdeführer beim Erwerb der Aktien über den Nominalwert hinaus investiert habe, als Gewinnungskosten im Sinne von Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB abzuziehen. Beim Aktionär einer amerikanischen Gesellschaft könne mit Rücksicht darauf, dass der Betrag der einbezahlten Kapitalanteile nicht ermittelt werden könne, höchstens der Überschuss des Liquidationsanteils über den Erwerbspreis als Einkommen besteuert werden, selbst wenn diese Methode für schweizerische Verhältnisse abgelehnt werde. Eventuell müsste für die Berechnung des steuerfreien Kapitalanteils auch noch das als "surplus donated in 1946" bezeichnete Konto der Southern Production Company berücksichtigt werden.

C.- Die kantonalen Behörden und die eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

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 zugewiesene verhältnismässige Anteil am Ergebnis der Liquidation oder Teilliquidation der

Aktiengesellschaft, soweit die Zuwendung den Betrag der bestehenden Kapitalbeteiligung des Empfängers übersteigt (BGE 83 I 278, 289). Der Beschwerdeführer hat bei der Teilliquidation der Southern Production Company einen seiner Aktienbeteiligung entsprechenden Teil eines solchen Überschusses erhalten. Diese Leistung ist mit Recht seinem steuerbaren Einkommen zugerechnet worden.

2. Die Einwendungen, die der Beschwerdeführer erhebt, sind unbegründet. a) Unter "Kapitalanteil" im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB kann nach dem klaren Wortlaut der Bestimmung nur die vom Gesellschafter oder Genossenschafter - oder für ihn von der Gesellschaft oder Genossenschaft aus ihren Mitteln - geleistete Einlage in das Grund- oder Stammkapital der Körperschaft verstanden werden. Die Werte, die der Aktionär aus dem bei der Liquidation der Aktiengesellschaft nach Tilgung der Schulden sich ergebenden Vermögen über den bestehenden solchen Anteil hinaus nach Massgabe seiner Beteiligung erhält, stammen aus angesammelten Gewinnen der Gesellschaft. Sie stellen im vollen Umfange einen Gewinnanteil aus Beteiligung dar, den der Aktionär gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB als Einkommen (Vermögensertrag) zu versteuern hat. Der eindeutige Text des Gesetzes schliesst aus, dass zum steuerfreien "Kapitalanteil" auch der Betrag gerechnet wird, den der Aktionär für den Erwerb der Aktie über den Anteil am einbezahlten Grundkapital hinaus aufgewendet hat. Der Aktionär hat den Mehrpreis nicht der Aktiengesellschaft, sondern seinem Rechtsvorgänger bezahlt, so dass nicht gesagt werden kann, dieser Betrag werde ihm von der Gesellschaft "zurückbezahlt" (BGE 83 I 279, 290, je Erw. 2 a).
Der Beschwerdeführer wendet ein, die Aktie könne nur dadurch einen über pari liegenden Wert erhalten, dass sich Aktionäre mit der Zurückbehaltung von Gewinnen durch die Gesellschaft einverstanden erklärt hätten; für den durch dieses Opfer bei der Gesellschaft geschaffenen

Mehrwert würden diese Aktionäre vom Erwerber ihrer Titel entschädigt, und die Gesellschaft zahle dann dem letzten Erwerber bei der Liquidation die von ihm "gleichsam vorgeschossene" Entschädigung zurück. Dieser Betrachtungsweise kann nicht gefolgt werden. Der Aktionär erhält von der Gesellschaft im Liquidationsfalle auf Grund seiner Beteiligung nichts anderes als seinen Anteil am einbezahlten Grundkapital und am angesammelten Gewinn. Darauf stellt Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB ab. Die Bestimmung nimmt nicht Rücksicht auf den Preis, den der Aktionär für den Erwerb des Titels erlegt hat. Sie ignoriert Handänderungen, welchen die Aktien unterworfen waren. Der Beschwerdeführer erblickt eine stossende Ungerechtigkeit darin, dass nach Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB der letzte Aktienerwerber den ihm bei der Liquidation der Gesellschaft zugewiesenen Gewinnanteil auch dann, wenn er einen über pari stehenden Kaufpreis bezahlt hat, im vollen Umfange als Einkommen soll versteuern müssen, während sein Vormann, sofern er nicht buchführungspflichtig ist, für den beim Verkauf des Titels erzielten Gewinn nicht zur Einkommenssteuer herangezogen wird. Der Einwand ist begreiflich, doch richtet er sich gegen das Gesetz selbst, an das der Richter gebunden ist. Im System einer Besteuerung für einen Reingewinn, nach dem Vermögenswertveränderungen fortwährend berücksichtigt werden, ergäbe sich allerdings bei der Ausschüttung eines Gewinnanteils anlässlich der Liquidation der Aktiengesellschaft in der Regel kein steuerbares Einkommen; der Ertrag, der dem Aktionär damit zugewiesen wird, wäre aber bereits früher, nämlich in dem Zeitpunkte erfasst worden, in welchem der Verkehr den Gewinnen, die bei der Liquidation verteilt werden, im Handelswert der Aktie Rechnung trug (vgl. BGE 80 I 43 /44 und Zitate). Indessen ist dieses System in der Ordnung der Wehrsteuer physischer Personen, unter den in Art. 21 Abs. 1 lit. d und f sowie Art. 22 Abs. 1 lit. b und c WStB näher bestimmten Voraussetzungen, nur für buchführungspflichtige Betriebe vorgesehen.

Der Beschwerdeführer ist der Buchführungspflicht nicht unterworfen. Für ihn ist die allgemeine Ordnung der Einkommenssteuer physischer Personen massgebend. Danach werden die dem Aktionär zukommenden Gewinnanteile bei ihm in dem Zeitpunkte als Einkommen erfasst, in dem sie ihm von der Gesellschaft (durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift usw.) zugeteilt werden. Vorher hat er nur eine Anwartschaft, die ihm nicht als Einkommen angerechnet wird. Der Gewinnanteil wird bei demjenigen als Einkommen besteuert, der ihn von der Gesellschaft zugewiesen erhält, also im Zeitpunkt der Ausschüttung Aktionär ist, ohne dass berücksichtigt wird, was er seinerzeit ausgelegt hat, um die Beteiligung zu erlangen. Das gilt für den Anteil am Liquidationsüberschuss genau gleich wie für die Dividende. Allerdings kommt im Gewinn, der beim Verkauf der Aktie erzielt wird, die Erwartung künftiger solcher Leistungen zum Ausdruck. Aber unabhängig davon, ob dieser Gewinn vom Verkäufer als Einkommen versteuert werden muss oder nicht, unterliegt eine Gewinnausschüttung, die der (nicht buchführungspflichtige) Käufer dann von der Gesellschaft erhält, nach Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB der Steuer für Einkommen. Übrigens hat der Aktienerwerber die Möglichkeit, einer voraussehbaren steuerlichen Belastung von Gewinnausschüttungen der Gesellschaft bei der Vereinbarung des Kaufpreises Rechnung zu tragen. Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB unterwirft der Einkommenssteuer alle Zuteilungen von Gewinnen aus Beteiligungen, mit Einschluss der Ausschüttung aufgespeicherter Gewinne bei der Liquidation der Aktiengesellschaft. Mit dem Text der Bestimmung ist die vom Beschwerdeführer vertretene Auslegung, nach welcher gewisse Gewinnausschüttungen von der Einkommenssteuer auszunehmen wären, schlechterdings nicht vereinbar, abgesehen davon, dass sie der Steuerumgehung - durch vor der Gewinnausschüttung vorgenommene Aktienverkäufe - Tür und Tor öffnen würde. Daraus, dass in BGE 73 I 140 auf eine theoretische Umschreibung

des Einkommensbegriffes hingewiesen wird, kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Sie kann allenfalls dort herangezogen werden, wo Wortlaut und System des Gesetzes es zulassen (BGE 80 I 44 [Nr. 8], Erw. 3). Hier ist die in Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB getroffene besondere Ordnung massgebend, aus der sich ohne weiteres ergibt, dass der Aktionär alles, was er bei der Liquidation der Gesellschaft auf Grund seiner Beteiligung über den Anteil am einbezahlten Grundkapital hinaus erhält, als Einkommen zu versteuern hat. Erörterungen darüber, ob dieser Bezug Einkommenscharakter im Sinne der allgemeinen Steuerlehre habe oder nicht, erübrigen sich. Auf jeden Fall stellt die Verteilung des Liquidationsüberschusses eine geldwerte Leistung (Übertragung von Vermögenswerten) im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit.c WStB dar, und das ist entscheidend. Ob der Aktionär infolge der Zuweisung wirtschaftlich reicher werde oder nicht, ist unerheblich (BGE 83 I 282 Erw. 2 c und d; 293 Erw. 2 d). b) Ob der streitige Betrag als Kapitalgewinn im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. d WStB betrachtet werden könnte, ist nicht zu prüfen, da diese Bestimmung nur für die Buchführungspflichtigen gilt, zu denen der Beschwerdeführer nicht gehört. Der Beschwerdeführer irrt, wenn er glaubt, Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB könne nicht anwendbar sein, falls man es mit einem solchen Kapitalgewinn zu tun hätte. Dieser Standpunkt beruht auf einer Verkennung des Systems, nach welchem der Wehrsteuerbeschluss das Einkommen einerseits der buchführungspflichtigen und anderseits der nicht buchführungspflichtigen Personen erfasst.
c) Gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB werden die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten vom rohen Einkommen abgezogen. In Betracht kommen die Aufwendungen, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens gemacht werden (BGE 78 I 148, 366). Keine Gewinnungskosten sind die sog. Anlagekosten, d.h. Auslagen für die Schaffung, Erweiterung oder

Verbesserung einer Einkommensquelle, die auf unbestimmte Zeit hinaus die Erzielung eines Einkommens ermöglichen oder fördern sollen (E. BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 2. Aufl., S. 163). Art. 23 WStB schliesst die Aufwendungen für die Anschaffung und Verbesserung von Vermögensgegenständen ausdrücklich vom Abzug aus. Durch den Erwerb der in Frage stehenden Aktien hat der Beschwerdeführer im Sinne des Art. 23 WStB Vermögensgegenstände angeschafft, die ihm in der Folge als Einkommensquelle dienen sollten. Der Kaufpreis wurde also nicht unmittelbar für die Erzielung von Ertragseinkommen aufgewendet, so dass ihm der Charakter von Gewinnungskosten nicht beigemessen werden kann. Vom Anteil des Beschwerdeführers am Ergebnis der Liquidation der Aktiengesellschaft ist, nach Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB, einzig der Anteil am einbezahlten Grundkapital steuerfrei. Der Beschwerdeführer wendet vergeblich ein, als Aufwendung für die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes im Sinne des Art. 23 WStB könne nur der Preis für den Kapitalanteil und die dazu gehörenden Mitgliedschaftsrechte, nicht auch derjenige für das Recht auf Ausschüttung der vorhandenen Reserven im Falle der Gesellschaftsliquidation, betrachtet werden. Der Preis, den er erlegt hat, ist ein Ganzes; er bildet das Entgelt für die Anschaffung eines einheitlichen Vermögensobjektes, der Aktie, mit allen damit verbundenen Rechten und Anwartschaften. d) Richtig ist, dass bei den amerikanischen Aktiengesellschaften die Kapitalanteile der Aktionäre weniger leicht zu ermitteln sind als bei den schweizerischen Unternehmen. Die amerikanischen Aktien werden vielfach ohne Nennwert oder zu einem ein Vielfaches des Nennwertes betragenden Preise ausgegeben. Der Emissionserlös wird von der amerikanischen Gesellschaft in der Regel nicht ausschliesslich dem eigentlichen Kapitalkonto (capital account), sondern zum Teil einem Reservekonto (capital surplus account) gutgeschrieben. Die so verbuchten Leistungen der Aktionäre entsprechen den ursprünglichen

Einzahlungen auf Rechnung des Grundkapitals der schweizerischen Aktiengesellschaft. Ihr Umfang kann nachträglich oft nicht mehr genau, sondern nur annähernd, schätzungsweise, festgestellt werden, weil auf dem capital surplus account mitunter auch Beträge aufgeführt werden, die aus anderen Quellen stammen, so Aufgelder, die bei der Emission neuer Aktien bezahlt werden. Diese Schwierigkeit kann jedoch kein Grund sein, in einem Falle, wie er hier vorliegt, beim Eigentümer amerikanischer Aktien nur den Überschuss des Liquidationsanteils über den Erwerbspreis als Einkommen zu besteuern und damit, im Widerspruch zu Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB, Gewinnausschüttungen steuerfrei zu lassen. Sie lässt sich überbrücken, wenn nach den Richtlinien verfahren wird, welche die eidgenössische Steuerverwaltung - im Einvernehmen mit der Schweizerischen Bankiervereinigung - ausgearbeitet hat. Diese Richtlinien ermöglichen die sachgemässe Anwendung des Wehrsteuerbeschlusses auf besondere Tatbestände (BGE 83 I 292 Erw. 2 c; im ASA Bd. 28 S. 165 ff. wiedergegebenes Urteil K. vom 15. Mai 1959, Erw. 2 c). Danach sind im Falle der Liquidation ausser dem capital account im allgemeinen 7/10 des capital surplus account als Anteil der Aktionäre am Gesellschaftskapital anzusehen. Von dieser Regel kann abgewichen werden, wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen. e) Hier haben die kantonalen Behörden den steuerfreien Kapitalanteil nach der in den Richtlinien vorgesehenen allgemeinen Regel ermittelt. Dass besondere Verhältnisse vorliegen, die zu einer anderen Berechnung Anlass geben würden, ist nicht nachgewiesen. Insbesondere ist nicht dargetan, dass dem Konto "surplus donated in 1946", dessen Berücksichtigung der Beschwerdeführer in einem Eventualantrag verlangt, eigentliche Kapitaleinzahlungen der Aktionäre gutgeschrieben worden sind. Der Beschwerdeführer erklärt selbst, dass es sich wahrscheinlich um ein Agio aus einer Aktienemission von 1945 handle. Wenn es sich so verhält, stellen die Ausschüttungen aus jenem Konto

einen Kapitalertrag dar, den der Aktionär gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB als Einkommen zu versteuern hat; denn das Agio, das bei der Emission neuer Aktien zu leisten ist, wird nicht auf Rechnung des Grundkapitals entrichtet und entgegengenommen (zit. Urteil K., Erw. 2 a und b). Die Einschätzung des Beschwerdeführers für seinen Anteil am Ergebnis der Teilliquidation der Southern Production Company verletzt das Bundesrecht nicht und beruht auch nicht auf einer offensichtlich unrichtigen Berechnung (Art. 104 Abs. 1 und 2 OG).

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird abgewiesen.