Urteilskopf

95 I 174

26. Auszug aus dem Urteil vom 9. Mai 1969 i.S. Wehrsteuerverwaltung des Kantons Bern gegen H. AG und Rekurskommission des Kantons Bern
Regeste (de):
Wehrsteuer: Steuerbarer Reinertrag der Aktiengesellschaft.

Rentenleistungen der Gesellschaft an ihren früheren Aktionär-Direktor.

Wann sind sie geschäftsmässig begründete Unkosten (Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB), wann verdeckte Gewinnausschüttungen?

Regeste (fr):
Impôt pour la défense nationale: Bénéfice net imposable de la société anonyme.

Rentes servies par la société à son ancien directeuractionnaire: quand représentent-elles des frais généraux autorisés par l'usage commercial (art. 49 al. 1 lettre b AIN), et quand constituent-elles une distribution de bénéfices déguisée?

Regesto (it):
Imposta per la difesa nazionale: Reddito netto imponibile della società anonima.

Prestazioni di rendita fornite dalla società al suo precedente direttore-azionista: quando queste ultime rappresentano spese generali consentite dall'uso commerciale (art. 49 cpv. 1 lett. b DIN), e quando reppresentano invece distribuzioni dissimulate di utili?

Sachverhalt ab Seite 174

BGE 95 I 174 S. 174

Aus dem Tatbestand:

A.- Die H. AG befasst sich mit der Fabrikation und dem Verkauf von Behältern sowie mit Vertretungen verschiedener Art. Am 15. September 1938 trat B., geboren am 16. Oktober 1890, in die Unternehmung ein; er war spätestens vom Jahre 1947 an als deren Direktor tätig. In dieser Eigenschaft sowie als

BGE 95 I 174 S. 175

Verwaltungsratspräsident traf er am 9. März 1959 "für sich persönlich und die H. AG" eine Vereinbarung

mit S., dem Inhaber eines Treuhandbüros und Mehrheitsaktionär der Aktiengesellschaft. Die wesentlichen Vertragsbestimmungen lauten wie folgt: "1. S. verkauft B. 34 Aktien der H. AG, womit B. 60 Stück dieser Aktien (No. 1 - 60) besitzen wird und S. 40 Aktien (No. 61 - 100) verbleiben... 2. Sollte B. vor S. sterben, so steht S. das Kaufs- resp. Rückkaufsrecht zum Nennwert an 54 H. Aktien, welche B. gehören, zu. Sechs Aktien hat B. testamentarisch intern bei H. vermacht (6 + 54 = 60, wie unter 1. erwähnt)... 3. Wie in den Statuten Art. 5 der H. AG vorgeschrieben, räumen sich die beiden Vertragsparteien gegenseitig an den in ihrem Eigentum stehenden Aktien das Vorkaufsrecht ein. ... Der Kaufpreis beträgt Fr. 1'000.– pro Aktie, sofern eine nach den Bewertungsgrundsätzen des bernischen Einkommenssteuergesetzes erstellte Bilanz einen inneren Aktienwert von Fr. 1'000.– oder mehr ergibt; andernfalls ist der entsprechend niedrigere Preis zu bezahlen. ... 4. ... verpflichten sich S. und die H. AG solidarisch an B. eine monatliche Rente von Fr. 1'000.– auf Lebenszeit zu bezahlen, als Gegenleistung für die von B. während den letzten 20 Jahren zur Blüte gebrachte H. AG, sowie deren überaus gesunde Grundlage gemäss den letzten mehrjährigen Bilanzen." Mit Schreiben vom 29. Dezember 1961 erklärte sich S. mit der Erhöhung der in Ziff. 4 der vorstehenden Vereinbarung erwähnten lebenslänglichen Rente auf Fr. 1'500.– pro Monat einverstanden. Am 30. April 1962 verkaufte B. seine Aktien - wie vorgesehen - zum Nominalwert und trat in den Ruhestand. S. wurde damit Alleinaktionär der H. AG. Mit dem Aktienverkauf und dem Rücktritt von B. begann die Rente vereinbarungsgemäss zu fliessen. Sie wurde regelmässig von der H. AG ausgerichtet, welche die entsprechenden Beträge in ihrer Geschäftsbuchhaltung als "soziale Aufwendungen" behandelte.

B.- Für die 13. Wehrsteuerperiode (Steuerjahre 1965 und 1966) deklarierte die H. AG einen Verlust von Fr. 621.–. Die Veranlagungsbehörde anerkannte jedoch die jährlichen Rentenleistungen von Fr. 18'000.– nicht als geschäftsmässig begründete Unkosten und ermittelte daher einen steuerbaren Reinertrag von Fr. 17'300.–. Nachdem die H. AG dagegen erfolglos Einsprache erhoben hatte, machte sie in ihrer Beschwerde an die kantonale Rekurskommission neuerdings geltend,

der Rente komme Unkostencharakter zu, weil sie ein Entgelt für früher geleistete Arbeit darstelle. Die kantonale Rekurskommission hiess die Beschwerde am 3. Juli 1968 gut. Sie berief sich unter anderem auf den unveröffentlichten Bundesgerichtsentscheid vom 10. Juli 1944 i.S. U.E.D. AG, dem ein ähnlicher Sachverhalt zugrunde lag.

C.- Die Wehrsteuerverwaltung des Kantons Bern führt Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dem Antrag, der Entscheid der Rekurskommissionen sei aufzuheben und der steuerbare Reinertrag der H. AG sei auf Fr. 17'300.– festzusetzen. Sie macht geltend, das von der Rekurskommission angeführte Urteil des Bundesgerichts halte lediglich fest, dass Lohnzahlungen und Gehaltsergänzungen auch dann als Unkosten anerkannt werden müssten, wenn sie eine Entschädigung für längst geleistete Arbeit darstellten. Nicht Unkostencharakter hätten aber diejenigen Vergütungen an den Arbeitnehmer, die ungeachtet der Form, in welcher sie geleistet würden, als eine Verwendung von Geschäftsgewinn anzusprechen seien. Im vorliegenden Fall müsse in den streitigen Rentenzahlungen eine verdeckte Gewinnausschüttung erblickt werden. Der von der H. AG eingeschlagene Weg sei ungewöhnlich und widerspreche der sonst üblichen sorgfältigen Geschäftsführung, weil durch die Rente der Geschäftsgewinn auf Jahre hinaus abgeschöpft werde. Einem am Grundkapital nicht beteiligten Angestellten gegenüber wäre eine solche Rentenverpflichtung niemals eingegangen worden.

D.- Die kantonale Rekurskommission und die H. AG beantragen Abweisung, die eidgenössische Steuerverwaltung Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Nach Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB fallen für die Ermittlung des steuerbaren Reinertrags alle vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses in Betracht, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden. Bei der Entscheidung darüber, ob ein Aufwandposten der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung zu den steuerlich anzuerkennenden geschäftsmässig begründetenUnkosten gehört, kann nicht auf seine Bezeichnung in der Geschäftsbuchhaltung abgestellt werden; die Veranlagungs- und Steuerjustizbehörden prüfen vielmehr ohne Rücksicht auf die gewählte Form, ob und

in welchem Umfang ihm Unkostencharakter zukommt (BGE 82 I 291; BGE 85 I 255 E. 2). Hinsichtlich der in der Geschäftsbuchhaltung ausgewiesenen Personalkosten ist eine sorgfältige Prüfung insbesondere dann angezeigt, wenn der Gehaltsempfänger einziger oder massgebender Aktionär ist oder einem solchen nahesteht. Es ist allerdings anerkannt, dass Löhne selbst dann als geschäftsmässig begründete Unkosten zu behandeln sind, wenn der Arbeitnehmer am Grundkapital der Gesellschaft massgeblich beteiligt ist. Dieser Umstand darf jedoch nicht dazu führen, dass der Besteuerung Teile des Geschäftsgewinnes entzogen werden, beispielsweise dadurch, dass Zuwendungen, welche in Wirklichkeit Gewinnausschüttungen sind oder solche ersetzen, als Entschädigung für angeblich geleistete Arbeit erbracht werden. Der Unkostencharakter solcher Leistungen ist zu verneinen, wenn sie offensichtlich übersetzt sind und einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Arbeitnehmer nicht erbracht würden; in solchen Fällen liegen verdeckte Gewinnausschüttungen vor (KÄNZIG, N. 80 i.Verb. mit N. 53 ff. zu Art. 49 WStB). Was für Saläre und Nebenbezüge massgebend ist, gilt auch für Lohnersatzleistungen. Die den Arbeitnehmern ausgerichteten Pensionen und Ruhegehälter stellen Personalkosten dar und können - sofern in ihnen keine verdeckten Gewinnausschüttungen zu erblicken sind - in der steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung als geschäftsmässig begründete Unkosten eingestellt werden, wenn sie weder einem bereits früher zulasten der Erfolgsrechnung gebildeten Passivposten (Wohlfahrtsfonds) belastet werden können, noch von einer selbständigen Personalfürsorgestiftung erbracht werden. Das Bundesgericht hat bereits in zwei älteren Entscheiden zur eidg. Kriegsgewinnsteuer erkannt, dass Pensionen, welche eine Unternehmung ihren Angestellten - auch wenn sie zum leitenden Personal gehören - oder ihren Witwen ausrichtet, als Gewinnungskosten nach Art. 5 Abs. 1 KGB anzusehen sind, sofern sie ein zusätzliches Entgelt für vorher geleistete Arbeit darstellen. Ausgeschlossen sind lediglich diejenigen Vergütungen an Arbeitnehmer, die ungeachtet der Form, in die sie gekleidet sind, als eine Verwendung des Geschäftsergebnisses anzusprechen sind (Urteile vom 12. März 1945 i.S. B. AG, veröffentlicht im ASA Bd. 14 S. 253 ff., sowie vom 10. Juli 1944 i.S. U.E.D. AG, unveröffentlicht).

Seither ist jedoch das Personalfürsorgewesen stark ausgebaut worden. Die Entwicklung wurde durch die den Wohlfahrtseinrichtungen gewährten Steuerprivilegien erheblich gefördert. Aufwendungen zur Alters-, Invaliditäts- und Hinterlassenenfürsorge für die in der Unternehmung tätigen massgeblich beteiligten Aktionäre werden als Personalkosten anerkannt, sofern sie geschäftsmässig begründet sind, was indessen bloss dann angenommen werden darf, wenn entsprechende Vorkehren auch zugunsten derjenigen Arbeitnehmer getroffen werden, die am Gesellschaftskapital nicht oder nicht massgeblich beteiligt sind. Das bezügliche Kreisschreiben Nr. 11

der Eidg. Steuerverwaltung vom 11. April 1958 (ASA Bd. 26 S. 433) bezieht sich zwar auf die Zuwendungen an Personalfürsorgestiftungen. Die Beschwerdeführerin wie die Eidg. Steurverwaltung nehmen jedoch mit Recht an, dass aus Gründen der Rechtsgleichheit diese Grundsätze auch dann gelten, wenn Ruhegehälter an Aktionär-Direktoren oder Renten an deren Angehörige von der Gesellschaft selbst ausgerichtet und in der Geschäftsbuchhaltung als Personalaufwand behandelt werden. Das von der Vorinstanz zitierte Urteil vom 10. Juli 1944 steht zwar, was den Sachverhalt anbelangt, dem zu beurteilenden Fall recht nahe: Die in den Ruhestand tretende Witwe des Unternehmers und Mehrheitsaktionärs verkaufte ihre eigenen und die von ihrem Ehemann geerbten Aktien sowie eine Liegenschaft an die beiden als Geschäftsführer tätigen Neffen ihres verstorbenen Ehemanns. Sodann wurde ein Pensionsvertrag abgeschlossen, wonach die Aktiengesellschaft sich verpflichtete, ihr "in Anerkennung der... dem Geschäft direkt und indirekt geleisteten Dienste" eine lebenslängliche Rente von Fr. 5'750.– pro Jahr auszurichten, wobei diese gegebenenfalls den gesteigerten Lebenshaltungskosten anzupassen sei. Die beiden Geschäftsführer leisteten für die Rentenverpflichtung der Gesellschaft Solidarbürgschaft. Die Rente wurde vereinbarungsgemäss ausbezahlt, nachdem sich die Berechtigte nach 38-jähriger Tätigkeit in der Unternehmung ihres Ehemannes zurückgezogen hatte. Das Bundesgericht hatte keine Veranlassung, in der Rente eine verdeckte Gewinnausschüttung zu erblicken, zumal die Eidg. Steuerverwaltung nicht bestritt, dass die Berechtigte als Hauptaktionärin und Mitglied der Geschäftsleitung für die Abtretung ihrer Aktien sowie der erwähnten Liegenschaft reichlich entschädigt worden war. Es betrachtete

den Pensionsvertrag als Nachtrag bzw. Ergänzung des bis dahin bestehenden Dienstvertrages und die darin übernommene Verpflichtung als eine Fortsetzung der für die langjährige Arbeit zu leistenden Entschädigung und anerkannte die bezüglichen Aufwendungen als geschäftsmässig begründete Unkosten derjenigen Geschäftsjahre, in denen sie erfolgt waren. In diesem Zusammenhang führte das Bundesgericht ferner aus, der Umstand, dass eine Unternehmung bisher keine Pensionen an Arbeitnehmer ausgerichtet habe, stehe der erwähnten steuerlichen Behandlung der Rentenzahlungen nicht entgegen, weil nicht erwiesen sei, dass bisher ein Arbeitnehmer unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen ausgetreten sei. Aus der geschilderten Entwicklung des Personalfürsorgewesens ergibt sich jedoch, dass bei der Beantwortung der Frage, ob die dem früheren Aktionär-Direktor ausgerichtete Rente steuerlich als Ruhegehalt behandelt werden darf, nur mit Vorbehalten auf ein vor 25 Jahren ergangenes Urteil zurückgegriffen werden darf. Solche Renten können grundsätzlich nicht mehr als geschäftsmässig begründete Unkosten anerkannt werden, wenn entsprechende Leistungen nicht auch an die übrigen ehemaligen Arbeitnehmer erbracht werden müssen. Anders darf nur dann entschieden werden, wenn aussergewöhnliche Umstände vorliegen, wobei an deren Nachweis strenge Anforderungen zu stellen sind.

2. Im vorliegenden Fall ist vorweg festzuhalten, dass die H. AG bisher keine Sozialleistungen erbracht und auch keine Vorkehren für die Wohlfahrt ihres Personals getroffen hat. Im Hinweis darauf, dass B. gemäss Ziff. 2 der zitierten Vereinbarung vom 9. März 1959 zu diesem Zweck "sechs Aktien testamentarisch intern bei H. vermacht" habe, kann kein genügendes Indiz für das Bestehen einer Personalfürsorgeeinrichtung erblickt werden. Aber selbst wenn der unklar formulierten Vertragsbestimmung diese Bedeutung beigemessen werden könnte, wäre der für Sozialleistungen bestimmte Vermögenswert derart unbedeutend, dass er nicht ernstlich als Fürsorgeeinrichtung in Betracht gezogen werden könnte. Die streitige Rente könnte somit im Lichte der in Erw. 1 entwickelten Grundsätze wehrsteuerrechtlich nur bei Vorliegen besonderer Verhältnisse als Ruhegehalt und damit als Personalaufwand anerkannt werden. Ob die Voraussetzungen dafür gegeben sind, ist durch Würdigung der gesamten Begleitumstände,

insbesondere derjenigen, die zum Abschluss der Vereinbarung vom 9. März 1959 geführt haben, sowie namentlich durch Auslegung von Ziff. 4 der erwähnten Vereinbarung zu ermitteln. Gegen die Ansicht der Vorinstanz und der Beschwerdegegnerin, wonach die streitige Rente ein Ruhegehalt darstelle, spricht vor allem die Tatsache, dass der frühere Prokurist W. am 30. April 1963 nach über zwanzigjähriger Tätigkeit aus den Diensten der H. AG ausschied, ohne dass ihm in Sinne einer verdienten Lohnergänzung bzw. -nachzahlung eine Rente zuerkannt worden wäre. Dieser Umstand lässt es als fraglich erscheinen, ob die Rente selbst nach den im Urteil vom 10. Juli 1944 entwickelten Grundsätzen zu den geschäftsmässig begründeten Unkosten gerechnet werden könnte; im damals zu beurteilenden Fall bestanden keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass ausser der der Geschäftsleitung angehörenden Mehrheitsaktionärin noch andere Arbeitnehmer ihren Dienst unter ähnlichen Verhältnissen quittiert hätten, ohne wie jene ebenfalls mit einem Ruhegehalt oder mit einer Kapitalleistung für ihre langjährige Tätigkeit entschädigt worden zu sein. Die Verweisung der Vorinstanz auf das Urteil vom 10. Juli 1944 i.S. U.Z.D. AG geht somit auch insofern fehl, als der damals zu beurteilende Sachverhalt mit dem vorliegenden Fall in einem wichtigen Punkt nicht übereinstimmt. Besondere Verhältnisse, welche die umstrittenen Rentenleistungen als geschäftsmässig begründete Unkosten zu qualifizieren vermöchten, liegen nicht vor. B. war zwar während 23 Jahren in der Unternehmung tätig, wovon mindestens 14 Jahre als deren Direktor. Im Hinblick darauf, dass auch der Prokurist W. während mehr als 20 Jahren für die H. AG arbeitete, war seine Tätigkeit aber nicht von derart aussergewöhnlich langer Dauer, dass eine Sonderbehandlung gerechtfertigt gewesen wäre. Die H. AG erzielte vom Jahre 1953 an regelmässig bloss geringe Gewinne. Die an B. ausgerichteten Direktoren-Saläre waren entsprechend bescheiden; sie bewegten sich in den Jahren 1949 bis 1956 zwischen Fr. 15'900.– und Fr. 21'500.– pro Jahr und betrugen von 1957 an bis zu seinem Rücktritt Ende April 1962 Fr. 24'000.– pro Jahr. Auch die übrigen Angestelltengehälter waren nicht hoch; so bezog der Prokurist W. in den Jahren 1959-1962 Löhne zwischen Fr. 18'000.– und Fr. 21'000.–. Eine Sonderbehandlung des

Direktors B. lässt sich somit auch unter diesem Gesichtspunkt nicht rechtfertigen.- Die Bilanzen und Erfolgsrechnungen der letzten Geschäftsjahre lassen erkennen, dass es sich bei der H. AG um einen Kleinbetrieb ohne grossen finanziellen Rückhalt handelt. Die zur Verfügung stehenden Mittel erlauben keine weitreichende Personalfürsorge. Umso ungewöhnlicher erscheint es, wenn die H. AG ihrem in den Ruhestand getretenen Aktionär-Direktor eine Rente von jährlich Fr. 18'000.–, d.h. 75% des zuletzt bezogenen Gehalts ausrichtet und damit die zu erwartenden Jahresgewinne auf Jahre hinaus nahezu vollständig abschöpft. Nichts lässt darauf schliessen, dass B. sich in der Unternehmung derart verdient gemacht hätte, dass sich diese Massnahme, welche gegen die anerkannten Regeln einer vorsichtigen Geschäftsführung verstösst, gerechtfertigt hätte.

3. .....

Dispositiv

Demnach erkennt das Bundesgericht:
Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid aufgehoben. Der steuerbare Reinertrag der H. AG wird auf Fr. 17'300.– festgesetzt.