

ordens (Vierteljahrsschrift für schweiz. Abgaberecht VIII S. 323 ff.). In einem Kreisschreiben vom 30. Mai 1928 hat die eidgenössische Steuerverwaltung gestützt auf diese Praxis die Militärsteuerbehörden allgemein darauf hingewiesen, dass der von religiösen Gemeinschaften ihren Mitgliedern gewährte Unterhalt als steuerbares Einkommen (Erwerb) zu behandeln ist.

Dass die Steuer, die der Beschwerdeführer nach Gesetz schuldet, unter Umständen letzten Endes die afrikanische Missionsgesellschaft « Pères Blancs » belastet, beruht auf seinem persönlichen Verhältnis zu dieser Gesellschaft, wonach diese für seine Verpflichtungen ebenso aufzukommen hat, wie für seinen Lebensunterhalt. Das Rechtsverhältnis, in dem der Beschwerdeführer als schweizerischer Wehrpflichtiger und militärsteuerpflichtiger Wehrmann steht, wird dadurch nicht berührt, weshalb seine Stellung als Mitglied jener Missionsunternehmung keinen Grund bilden kann, ihn von der Militärsteuer auszunehmen.

**55. Urteil vom 25. September 1930 i. S. Dr. J. B.
gegen Baselland.**

Kriegssteuer. — Der Zuschlagssteuer auf Tantiemen nach Art. 42 KStB unterliegen alle Zuwendungen, die wirtschaftlich als Anteile am Reingewinn anzusehen sind, auch wenn sie nach Massgabe der Gesellschaftsstatuten und der Anstellungsverträge in der Form von Gratifikationen ausgerichtet werden.

A. — Der Beschwerdeführer hat als Präsident des Verwaltungsrates und Mitglied der Direktion der Gesellschaft X in den Jahren 1925—1928 neben dem Honorar eine Gratifikation, ferner 1928 eine Tantième bezogen. Streitig ist, ob die erwähnte Gratifikation der Zuschlagssteuer auf Tantiemen gemäss Art. 42 KStB unterliegt. Der Anspruch auf die Gratifikation stützt sich auf § 5 seines Vertrages mit der Gesellschaft und wird darin wie

folgt umschrieben: « Als Entschädigung für die ihm als Mitglied der Direktion obliegenden Verrichtungen und die damit verbundene Verantwortlichkeit bezieht Herr Dr. J. B. ausserdem eine Gratifikation, die der Verwaltungsrat nach Ablauf jedes Geschäftsjahres unter Berücksichtigung des Geschäftsganges und der besondern Erfolge der Geschäftstätigkeit des Herrn Dr. J. B. nach freiem Ermessen festsetzt. »

Die zur Zeit geltenden Statuten bestimmen darüber im Zusammenhang mit den jährlich der Betriebsrechnung zu belastenden Unkosten und Aufwendungen: « Er (der Verwaltungsrat) setzt auch allfällige Beträge fest, die zu Gratifikationen an Angestellte und Arbeiter, oder zur Unterstützung von gemeinnützigen, wohltätigen oder sonst nützlichen Anstalten und Unternehmungen verwendet werden sollen. » (Art. 35 am Ende.) Sodann wird der Reingewinn festgestellt und daraus der Reservefonds der Gesellschaft dotiert (Art. 36). « Von dem nach Dotierung des Reservefonds verbleibenden Reingewinn wird zunächst ein Betrag, welcher einer fünfprozentigen Dividende auf dem Aktienkapital gleichkommt, zur Verfügung der Generalversammlung gestellt.

« Von dem verbleibenden Überschuss kommen:

10 % dem Verwaltungsrate als Tantième zu;

90 % werden zur Verfügung der Generalversammlung gestellt » (Art. 37).

Früher erfolgte die Ausrichtung der Gratifikationen durch den Verwaltungsrat aus dem Reingewinn. Art. 37 der alten Statuten enthielt folgende Regelung:

« Von dem nach Dotierung des Reservefonds verbleibenden Reingewinn wird zunächst ein Betrag, welcher einer vierprozentigen Dividende auf dem Aktienkapital gleichkommt, zur Verfügung der Generalversammlung gestellt.

« Von dem alsdann restierenden Überschuss kommen:

10 % dem Verwaltungsrate als Tantième zu;

30 % bleiben zu seiner Verfügung zur Verteilung unter

die Mitglieder der Direktion und Angestellte der Gesellschaft ;

60 % werden zur Verfügung der Generalversammlung gestellt. »

Das neue Gratifikationssystem ist 1918 oder 1919 eingeführt worden ; bis 1917 bestand, wie aus den Geschäftsberichten ersichtlich ist, das alte Tantièmesystem. Seit 1919 ist aus den Akten das neue System ersichtlich. Der Geschäftsbericht pro 1918 liegt nicht vor. Für die II. Steuerperiode der neuen a/o. Kriegssteuer, bei der abzustellen war auf den Erwerb der Jahre 1921—1924, hat der Rekurrent selber die Gratifikation als Tantième deklariert.

B. — Der Rekurrent war für die III. Steuerperiode provisorisch auf Grundlage der Steuererklärung zur Tantiémenezuschlagssteuer nur für die unter A erwähnte Tantième veranlagt worden. Bei der endgültigen Einschätzung wurde abweichend von der Steuererklärung, auch die Gratifikation, der Zuschlagssteuer auf Tantièmen unterworfen. Ein Einspruch gegen diese Besteuerung und ein Rekurs an die kantonale Rekursinstanz wurden abschlägig beschieden. Aus dem Entscheid der Kriegssteuer-Rekurskommission des Kantons Baselland vom 14. Mai 1930 ist folgendes hervorzuheben :

Die fraglichen Bezüge fallen unter Art. 42 KStB. Der Name Gratifikation ändere daran nichts, auch nicht der Umstand, dass nach den Statuten die Zuwendung auf dem Ermessen des Verwaltungsrates beruhe. Art. 42 wolle nach seiner Formulierung vermeiden, dass die Tantième-Zuschlagssteuer dadurch umgangen werde, dass für die Tantième irgend ein Name oder eine Form gewählt werde, wodurch die Tatsache verschleiert werden könnte, dass vom Geschäftsgewinn vertragliche Zuwendungen als Äquivalent für erfolgreiche Tätigkeit der leitenden Angestellten gemacht werden. Für die Auffassung der Gratifikation des Rekurrenten als Anteil am Geschäftsgewinn spreche, dass er nach dem Anstellungsvertrag ein vertrag-

liches Recht auf Gratifikation habe, deren Höhe freilich vom Verwaltungsrat nach Ermessen bestimmt werde, wobei der Geschäftsgang zu berücksichtigen sei, sodass also der Reingewinn massgebend sei ; ferner spreche dafür der Umstand, dass der Verwaltungsrat die Erfolge der Geschäftstätigkeit des Rekurrenten berücksichtigen müsse. Die Gratifikation steige und falle also mit dem Reingewinn. Sie übersteige auch dem Betrag nach im Verhältnis zum festen Gehalt die übliche Höhe der Gratifikationen im eigentlichen Sinn.

C. — Mit verwaltungsrechtlicher Beschwerde beantragt B. Aufhebung des angefochtenen Entscheides und Abänderung der Veranlagung zur Zuschlagssteuer auf Tantièmen.

Es wird ausgeführt : Art. 42 KStB gelte nur für Bezüge, die sich als Anteile am Reingewinn darstellen. Die vom Rekurrenten bezogenen Gratifikationen seien dies weder in ihrer Form, noch in ihrem Wesen. Sie gehörten zu den Verwaltungskosten (OR Art. 656¹). Die Zusicherung und Ausrichtung von Gewinnanteilen seitens der Verwaltung an das Personal oder einzelne Funktionäre wäre statutenwidrig. Auch darin, dass die Verwaltung über die Gratifikationen frei entscheide, zeige sich, dass man es nicht mit Tantièmen in irgend einer Form zu tun habe. Auch der Rekurrent habe kaum ein vertragliches Recht auf die Gratifikation, jedenfalls nicht in einer bestimmten Höhe oder in einem bestimmten Verhältnis zum Reinertrag. Auch die Höhe der Zuwendung im Verhältnis zum festen Gehalt schliesse nach den Verhältnissen, wie sie in der Grossindustrie bestehen, die Qualifikation als Gratifikation keineswegs aus, wenn man die Bedeutung der Tätigkeit des Rekurrenten für den geschäftlichen Erfolg würdige. Es sei keine Rede davon und werde auch nicht behauptet, dass die Gesellschaft zum Gratifikationssystem aus steuerlichen Gründen übergegangen sei. Dann sei aber auch nicht einzusehen, weshalb die Frage, ob die Gratifikationen Gewinnanteile seien, anders zu beurteilen wäre vom steuer-

rechtlichen Standpunkt aus als vom allgemeinrechtlichen.

D. — Die kantonale Rekurskommission und die eidgenössische Steuerverwaltung haben die Abweisung des Rekurses beantragt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Nach Ziffer 4 des Verfassungsartikels über die neue ausserordentliche Kriegssteuer wird auf dem Erwerb aus Tantiëmen, sofern deren Gesamtbetrag 2000 Fr. übersteigt, eine Zuschlagssteuer erhoben. Art. 42 KStB bestimmt den Begriff der Tantiëmen, die der Zuschlagssteuer unterliegen, näher dahin, dass als solche die an Mitglieder des Verwaltungsrates oder Aufsichtsrates juristischer Personen oder an Angestellte von Geschäftsunternehmungen in irgend einer Form ausgerichteten Anteile am Reingewinn gelten.

Die « Gratifikationen », die der Rekurrent bezogen hat auf Grund der Statuten, Art. 35 i. f., seines Vertrages mit der Gesellschaft, § 5, und der jeweiligen Beschlüsse des Verwaltungsrates, sind der Form nach nicht Anteile am Reingewinn. Denn sie sind vom Verwaltungsrat festgesetzt worden vor dem endgültigen Abschlusse der Jahresrechnung, und sie wurden als Unkosten verbucht. Der Betrag, den die Gewinn- und Verlustrechnung der Gesellschaft als Reingewinn ausweist, ist also bereits gekürzt durch die Summe der Gratifikationen des Rekurrenten und der andern bedachten Personen. Allein die Form der Zuwendung ist nach Art. 42 nicht massgebend für die Zuschlagssteuerpflicht. Indem der Kriegssteuerbeschluss von « in irgend einer Form ausgerichteten » Anteilen am Reingewinn spricht, will er gerade verhindern, dass die Zuschlagssteuer abhängig sei von der rechtlichen oder buchungstechnischen Form, in welche die Zuwendung mehr oder weniger willkürlich gekleidet wird. Entscheidend ist vielmehr die wahre Natur und die wirtschaftliche Funktion der Leistung (Entscheid der eidg. Kriegssteuer-Rekurskommission VSA 9 S. 35).

Betrachtet man die Gratifikation des Rekurrenten unter dem letztern Gesichtspunkt, so fällt zunächst in Betracht, dass die Gratifikation an Angestellte im Sinne des neuen Art. 35 der Statuten an die Stelle der bisherigen Tantiëme treten soll, auf welche die Mitglieder der Direktion und die Angestellten Anspruch hatten. Eine materielle Schlechterstellung der interessierten Personen war offenbar nicht beabsichtigt, da ja der Zweck der Änderung nach der Darstellung des Rekurses nur der war, jeder Möglichkeit der Einmischung der Angestellten in die Feststellung des Reingewinns vorzubeugen. Das legt von vorneherein den Gedanken nahe, dass die Gratifikation dieselbe wirtschaftliche Funktion erfüllen soll wie die frühere Tantiëme, die zweifellos Gewinnbeteiligung war.

Während früher der Verwaltungsrat einen bestimmten Bruchteil des Reingewinns als Tantiëme zu verteilen hatte, wobei die Anteile der Geschäftsleiter vertraglich bestimmt waren, im übrigen aber nach seinem Ermessen handelte, liegt es nunmehr in seinem Ermessen, sowohl die Höhe des als Gratifikation auszurichtenden Gesamtbetrages, wie auch die Anteile der einzelnen Interessenten zu bestimmen. Insofern ist die formelle Rechtsstellung der letztern geschwächt worden. Allein das spricht keineswegs gegen die Annahme, dass auch die Gratifikation in Wahrheit Gewinnanteil ist. Das Recht auf Tantiëme ist freilich häufig statutarisch oder vertraglich festgelegt. Eine Zuwendung aus dem Reingewinn kann aber sehr wohl auch eine freiwillige Leistung der Unternehmung sein, während Gehaltsansprüche aller Regel nach verbindlich fest fixiert sind. Der Umstand, dass hier die Leistung, wenigstens in ihrer Höhe, vom Ermessen der Verwaltung abhängt, ist eher ein Indiz für als gegen ihre Qualifikation als Gewinnanteil.

Es ist anzunehmen, dass für die Gratifikation in erster Linie das Geschäftsergebnis massgebend ist. Im Vertrag mit dem Rekurrenten wird als zunächst zu berücksichtigendes Moment der Geschäftsgang genannt. Nach dem-

selben Vertrag wird die Gratifikation erst nach Ablauf des Geschäftsjahres bestimmt. Es wird also das Jahresergebnis festgestellt, wie es sich ergibt, wenn man zunächst von den Gratifikationen absieht, und auf der Grundlage dieses Jahresergebnisses setzt der Verwaltungsrat die Gratifikationen fest, die dann nachträglich den Unkosten zugerechnet werden. Bei einem negativen Jahresabschluss wird er wohl keine Gratifikationen ausrichten. Die Gratifikationen belasten also nicht etwa den Betrieb unabhängig vom Geschäftsergebnis, sondern sind durch dieses wesentlich bedingt (VSA 5 S. 294). Nach der frühern Ordnung wäre der Reingewinn einfach um den Betrag höher, der nunmehr vom Verwaltungsrat zu Gratifikationen bestimmt wird. Die Umwandlung der Tantième in die Gratifikation bei wesentlich gleichbleibender wirtschaftlicher Funktion hätte also zur Folge, dass der Reingewinn sich stark reduziert, ohne dass hiefür in den materiellen Verhältnissen der Unternehmung ein Grund ersichtlich wäre. Das zeigt, dass die Gratifikation, wenn schon sie vor dem endgültigen Abschluss der Jahresrechnung zugebilligt wird, bei materieller wirtschaftlicher Anschauung doch in Wahrheit Teil des Reingewinns ist. Der Rekurrent selber hat denn auch früher die Gratifikation als Gewinnanteil analog der Tantième angesehen, indem er sie für die II. Kriegssteuerperiode als Tantième deklariert hat.

Der Vertrag mit dem Rekurrenten nennt in zweiter Linie als bei der Gratifikation zu berücksichtigendes Moment: die besondern Erfolge der Geschäftstätigkeit des Rekurrenten. Damit wird die Gratifikation keineswegs zu einem Honorar für die berufliche Tätigkeit des Rekurrenten. Einer solchen Qualifikation steht entgegen, dass die Gratifikation ja in erster Linie nicht vom Mass oder Wert geleisteter Arbeit, sondern vom Geschäftsgang abhängt und dass sie in das Ermessen des Verwaltungsrates gelegt ist. Auch bei der Höhe der Tantième spielt die geschäftliche Tätigkeit der Leiter einer Unternehmung

eine Rolle; auch sie hat ja ihre Rechtfertigung in den Leistungen für das Geschäft und in der mit der Stellung verbundenen Verantwortlichkeit.

Die Ratio des Art. 42 liegt wohl darin, dass solche Gewinnanteile dem Arbeitsverdienst gegenüber einen verhältnismässig leichten Erwerb darstellen, der eine stärkere steuerliche Belastung rechtfertigt. Es bedarf keiner Begründung, dass diese Ratio auf die Gratifikation des Rekurrenten, welche die an sich hohe feste Besoldung noch erheblich übersteigt, in eminentem Masse zutrifft. Diese Überlegung wäre natürlich für sich allein nicht entscheidend für die Unterstellung unter Art. 42, aber sie unterstützt doch auch die frühern Erwägungen über den Charakter der Gratifikation als Ausschüttung von Reingewinn.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass nur auf dem Boden einer sehr formalen Betrachtung die Gratifikation des Rekurrenten nicht Gewinnanteil und, vom Standpunkt des Geschäfts aus, Unkosten ist. Bei materieller Würdigung, wie sie dem Steuerrecht im allgemeinen gemäss ist und in Art. 42 KStB noch ausdrücklich postuliert wird, handelt es sich um eine Zuteilung von Reingewinn. Die eidgenössische Kriegssteuer-Rekuskommission hat sich denn auch in ähnlichen Fällen mit Recht sehr entschieden auf den Boden der materiellen Betrachtung gestellt. (Vgl. VSA 4 S. 346 f.; 5 S. 195, 294 f.; 9 S. 34 f.).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

56. Auszug aus dem Urteil vom 23. Oktober 1930
i. S. Aargauische Kriegssteuerverwaltung.
gegen Obergericht und Frau M. R.-K.

Kriegssteuer. — Der Steuerpflichtige, der im Laufe der letzten vier, dem Beginn der Steuerperiode vorangehenden Jahre einen Erwerb erzielt hat, der im Durchschnitt die steuerfreien Minimalbeträge übersteigt, schuldet die Erwerbs-