

Le même système, en revanche, n'est pas praticable dans le cas d'une personne physique qui, comme le recourant, n'est pas astreinte à tenir des livres, parce qu'à la différence de la personne morale et de la personne physique astreinte à tenir des livres, les bénéfices en capital qu'elle réalise ne s'ajoutent pas à son revenu imposable.

Par ces motifs le Tribunal fédéral

Rejette le recours.

38. Urteil vom 23. Juni 1950 i. S. M. gegen Wehrsteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich.

Wehrsteuer : Übernahme einer Leibrentenverpflichtung als Gegenleistung für den Erwerb von Aktien. Abzug der einzelnen Rentenleistungen vom Einkommen des neuen Rentenschuldners.

Impôt pour la défense nationale : Reprise d'une dette portant sur le service d'une rente viagère en paiement d'actions. Déduction des arrérages sur le revenu du nouveau débiteur de la rente.

Imposta per la difesa nazionale : Assunzione del debito, risultante dalla costituzione di una rendita vitalizia, in pagamento di azioni. Deduzione delle singole prestazioni dal reddito del nuovo debitore della rendita.

A. — B., Inhaber der Aktien der K. A.-G. im Nominalwert von insgesamt Fr. 50,000.—, setzte im Jahre 1938 Frau A. zur Erbin ein mit der Verpflichtung, seiner Ehefrau eine lebenslängliche Rente von Fr. 1500.— monatlich auszurichten. Kurz darauf starb er. Im Jahre 1940 erwarb der Beschwerdeführer von Frau A. jene Aktien; als Gegenleistung übernahm er gemäss Kaufvertrag die Bezahlung eines von der Verkäuferin geschuldeten Erbschaftssteuerbetrages von Fr. 55,000.— und die Erfüllung der ihr gemäss Testament des B. obliegenden Rentenverpflichtung. In den Jahren 1945 und 1946, der Berechnungsperiode für die Wehrsteuer IV, erhielt die

Rentengläubigerin jährlich Fr. 14,400.— von ihm selbst und Fr. 3600.— von der Aktiengesellschaft.

B. — Bei der Veranlagung des Beschwerdeführers für die Wehrsteuer IV wurden entgegen seinem Standpunkt die von der K. A.-G. an die jährlichen Renten bezahlten Fr. 3600.— seinem Einkommen zugerechnet und die von ihm selbst bezahlten Fr. 14,400.— von den Einkünften nicht abgezogen. Beim Vermögen wurde für die Rentenverpflichtung ebenfalls kein Abzug vorgenommen.

Der Steuerpflichtige erhob gegen die Einschätzung des Einkommens Beschwerde mit dem Begehren, die jährlichen Rentenleistungen von Fr. 18,000.— seien abzuziehen. Mit Entscheid vom 4. Oktober 1949 wies ihn die kantonale Rekurskommission ab. Sie nahm an, mit der Übernahme der Rentenverpflichtung habe er einen Teil des für die erworbenen Aktien geschuldeten Kaufpreises abgegolten. Die einzelnen Rentenzahlungen stellten deshalb Aufwendungen für die Anschaffung von Vermögenswerten dar und könnten daher nach der ausdrücklichen Vorschrift des Art. 23 WStB vom Einkommen nicht abgezogen werden. Der Rekurrent sei zu den Rentenleistungen weder durch Gesetz noch durch Testament noch durch einen zwischen ihm selbst und der Rentengläubigerin geschlossenen Vertrag verpflichtet worden, so dass Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB in seinem Falle nicht anwendbar sei. Die Rentenverpflichtung habe durch den Übergang von der ursprünglichen Rentenschuldnerin auf den Rekurrenten einen andern Charakter erhalten.

C. — Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Zur Begründung wird ausgeführt, es treffe nicht zu, dass die vom Beschwerdeführer übernommene Rentenverpflichtung Bestandteil des für die Aktien geschuldeten Kaufpreises sei; denn die Aktien seien im Jahre 1940 höchstens Fr. 55,000.— wert gewesen. Der Beschwerdeführer sei gegenüber Frau B. zu einer periodisch wiederkehrenden Leistung verpflichtet, die gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. d

WStB von seinem Einkommen in Abzug zu bringen sei. Die von der K. A.-G. bezahlten Fr. 3600.— rechnet der Beschwerdeführer nicht zu seinem Einkommen und beziffert dementsprechend den beanspruchten Rentenabzug auf Fr. 14,400.—.

D. — Die Rekurskommission und die kantonale Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die kantonale Steuerverwaltung bemerkt, dass der Kapitalwert der laufenden Rente bei der Bemessung des steuerbaren Vermögens des Beschwerdeführers als Schuld in Rechnung gestellt werden sollte.

Die eidg. Steuerverwaltung stellt den Antrag, die Beschwerde sei gutzuheissen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Es unterliegt keinem Zweifel, dass die Übernahme der Rentenverpflichtung durch den Beschwerdeführer mit dem Aktienkauf zusammenhängt, einen Teil der von ihm versprochenen Gegenleistung für den Erwerb der Aktien bildet. Dies geht aus dem Wortlaut des Kaufvertrages deutlich hervor. Ob die gesamte Gegenleistung, welche der Beschwerdeführer im Verträge auf sich genommen hat, ein angemessenes Entgelt für die Aktien sei, ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitigkeit ohne Bedeutung und daher nicht zu prüfen.

Indem der Beschwerdeführer in das zwischen der Verkäuferin und Frau B. bestehende Leibrentenverhältnis als Schuldner eintrat, erreichte er wirtschaftlich, dass er einen Teil des Kaufpreises sozusagen in Raten abzahlen konnte. Insofern hat das Geschäft eine gewisse Ähnlichkeit mit einem Kauf auf Abzahlung. Offenbar fassten denn auch die Vorinstanzen die einzelnen Rentenleistungen des Beschwerdeführers als eine Art Teilzahlungen im Sinne des Kaufrechts auf und liessen sie aus diesem Grunde bei der Bemessung seines steuerbaren Einkommens in Anwendung des Art. 23 WStB nicht zum Abzug zu. Andererseits hätte diese Betrachtungsweise die — im

kantonalen Verfahren nicht geprüfte — Frage nahegelegt, ob nicht bei der Bemessung des steuerbaren Vermögens ein entsprechender Schuldposten in Abzug zu bringen sei.

Die monatlichen Zahlungen des Beschwerdeführers an Frau B. können jedoch rechtlich nicht als Leistungen zur Tilgung der Kaufpreisschuld angesehen werden. Den in Frage stehenden Teil dieser Verbindlichkeit hat der Beschwerdeführer bereits dadurch erfüllt, dass er die Verkäuferin von der Rentenverpflichtung befreit hat. An Stelle der Kaufpreisschuld ist dadurch insoweit eine neue Verpflichtung andern Charakters getreten, nämlich die dem Stammrecht des Leibrentengläubigers entsprechende Verbindlichkeit. Mit den einzelnen Rentenleistungen wird also nicht mehr die Kaufpreisschuld abgetragen, sondern eine anders geartete Verbindlichkeit, eben die Rentenschuld, erfüllt. Wenn auch auf diese Weise indirekt ein Entgelt für die gekauften Aktien geleistet wird, so ist doch zu beachten, dass sich die neue Verpflichtung des Beschwerdeführers durch ihren aleatorischen Charakter wesentlich von einem Abzahlungsgeschäft unterscheidet: Der Beschwerdeführer hat nicht, wie er es auf Grund eines solchen Geschäfts tun müsste, eine bestimmte Schuld in einer feststehenden Anzahl von Teilleistungen zu tilgen, sondern muss auf ungewisse Zeit hinaus, bis zum Tode der Rentengläubigerin, monatlich einen bestimmten Betrag bezahlen. Er schuldet eine Leibrente, gleich wie vordem die Aktienverkäuferin. Die Rentenverpflichtung hat dadurch, dass er sie im Zusammenhang mit dem Aktienkauf von der Verkäuferin übernommen hat, ihre Natur nicht geändert.

2. — Hat man es aber nach wie vor mit einer Leibrentenschuld zu tun, so sind die einzelnen Rentenleistungen des Beschwerdeführers gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB von seinem Roheinkommen abzuziehen. Freilich ist er nicht selbst durch letztwillige Verfügung zur Ausrichtung der Rente verpflichtet worden. Er hat aber nachträglich die Erfüllung der ursprünglichen Renten-

schuldnerin durch solche Verfügung überbundenen Verpflichtung übernommen, und die Rentengläubigerin hat der Schuldübernahme zugestimmt, indem sie die Rentenzahlungen des Beschwerdeführers ohne Vorbehalt entgegengenommen hat (Art. 176 Abs. 3 OR). Diese Zahlungen beruhen also auf besonderer vertraglicher Verpflichtung und fallen daher unter Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB.

Die Anwendung dieser Bestimmung bedeutet freilich, dass von dem in Art. 23 WStB ausgesprochenen Grundsatz, wonach Aufwendungen zur Anschaffung von Vermögensgegenständen oder zur Tilgung von Schulden nicht vom Einkommen abgezogen werden können, abgewichen wird. Diese Abweichung ist jedoch nicht durch die besonderen Verhältnisse des vorliegenden Falles bedingt, sondern ergibt sich bei allen Rentenverhältnissen der hier gegebenen Art. Jede Rente, welche gegen Hingabe eines Kapitals geleistet wird, stellt teilweise eine Aufwendung zur Tilgung einer Schuld dar; denn es ist darin neben dem Zinsertrag des Kapitals eine Kapitaltilgungsquote enthalten. Diesem Sachverhalt könnte der Steuergesetzgeber dadurch Rechnung tragen, dass er den Zinsanteil dem Einkommen, einen der mutmasslichen Summe aller Kapitalanteile entsprechenden Betrag dagegen dem Vermögen des Rentengläubigers zurechnen und dem Rentenschuldner die entsprechenden Abzüge beim Einkommen und beim Vermögen gewähren würde. Diese Art der Rentenbesteuerung wäre aber mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden, namentlich deshalb, weil von Jahr zu Jahr der Zinsanteil sinkt und der Kapitalanteil im gleichen Umfange anwächst. Die Ordnung des Wehrsteuerbeschlusses beruht denn auch auf einem andern System. Danach wird ohne Rücksicht darauf, dass ein Teil der Rente eine Kapitalrückzahlung darstellt, der gesamte Rentenbetrag dem Einkommen des Rentengläubigers zugerechnet (Art. 21 Abs. 1 lit. a und c), beim Einkommen des Rentenschuldners dagegen voll in Abzug gebracht (Art. 22 Abs. 1 lit. d). Mit dieser Sonderregelung hat der

Gesetzgeber die Anwendung des Art. 23 auf die in der Rente enthaltene Kapitaltilgungsquote bewusst ausgeschlossen. Weiter hat das von ihm gewählte System zur Folge, dass der Rentenschuldner nicht auch noch einen Abzug vom Vermögen beanspruchen kann (BGE 76 I 216, mit Vorbehalten für den hier nicht vorliegenden Fall, dass der Rentenschuldner das Versicherungsgeschäft betriebe und buchführungspflichtig wäre).

3. — Der Betrag von Fr. 3600.—, den die K. A.-G. in den massgebenden Berechnungsjahren jeweils an die vom Beschwerdeführer zu leistende Rente bezahlt hat, ist von den Vorinstanzen mit Recht dem steuerbaren Einkommen des Beschwerdeführers zugerechnet worden; denn diese Aufwendung der Gesellschaft stellt eine geldwerte Leistung an den Beschwerdeführer als Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB dar. Andererseits ist der ganze Rentenbetrag von Fr. 18,000.—, den der Beschwerdeführer der Rentengläubigerin jährlich teils auf diesem indirekten Wege, teils direkt hat zukommen lassen, gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. d WStB in Abzug zu bringen (nicht veröffentlichtes Urteil vom 26. Mai 1950 i. S. Francke).

Demnach erkennt das Bundesgericht :

Die Beschwerde wird gutgeheissen.

39. Arrêt du 7 juillet 1950 dans la cause M.-S. A. contre Commission cantonale de recours en matière d'impôt pour la défense nationale du canton de Vaud.

Impôt pour la défense nationale. Art. 58 al. 5 AIN. Calcul du bénéfice imposable d'une société anonyme lorsque la taxation est basée sur le résultat du premier exercice et que cet exercice est plus long ou plus court qu'une année civile.

Wehrsteuer (Art. 58, Abs. 5 WStB): Berechnung des steuerbaren Reingewinns einer Aktiengesellschaft auf Grund des Ergebnisses des ersten Geschäftsjahres, wenn dieses mehr oder weniger als 12 Monate umfasst.