den gleichen, so doch zum mindesten einen ähnlichen Standpunkt einnehmen (vgl. BGE 41 I S. 44, 551; 44 I S. 89; 46 I S. 309; 55 I S. 252; 56 I S. 416 ff.; GIACOMETTI a.a.O. S. 90 ff.; BURCKHARDT a.a.O. S. 789 Anm. 3).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHTSPFLEGE

JURIDICION ADMINISTRATIVE ET DISCIPLINAIRE

I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

55. Urteil vom 24. Oktober 1935

i. S. M. gegen Luzern, Krisenabgabe-Rekurskommission.

Krisenabgabe. Der Zuschlagsabgabe auf Tantiemen nach Art. 54 ff. KrisAB unterliegen die den Mitgliedern des Verwaltungsrates einer inländischen Aktiengesellschaft zufließenden Anteile am Reingewinn, auch wenn sie in einer andern Form oder unter einer andern Bezeichnung ausgerichtet werden. Massgebend ist die wirtschaftliche Funktion der Zuwendung.

A. — Der Beschwerdeführer hat im Jahre 1933 als Mitglied des Verwaltungsrates und des Ausschusses einer Aktiengesellschaft 10,100 Fr. bezogen, wovon 6000 Fr. als ordentliche Entschädigung und 4100 Fr. als Honorar

für besondere Arbeiten. Grundlage dieser Bezüge ist Art. 20 der Statuten, der bestimmt:

« Die Mitglieder des Verwaltungsrates und des Ausschusses erhalten neben einem Sitzungsgeld und dem Ersatz der im Interesse der Aktiengesellschaft gemachten Auslagen, Spesen etc. eine angemessene Entschädigung für ihre Tätigkeit.

» Der Verwaltungsrat ist auch befugt, einzelne Mitglieder für besondere Arbeiten speziell zu honorieren.

» Der Verwaltungsrat setzt diese Vergütungen fest. »

Laut Einspracheentscheid wird die Entschädigung von 6000 Fr. zur eidgenössischen Krisenabgabe auf Tantiemen nach Art. 54 f. KrisAB herangezogen. Einen Rekurs gegen diese Besteuerung hat die Rekurskommission des Kantons Luzern am 31. Mai 1935 abgewiesen unter Berufung auf die feststehende Praxis der eidgenössischen Rekurskommission und des Bundesgerichtes in Kriegssteuersachen, wo die Tantiemenbesteuerung entsprechend geordnet war, und auf die statutarische Regelung über die Ausrichtung der umstrittenen Entschädigung.

B. — Hiegegen richtet sich der vorliegende Rekurs, in welchem der Ausschluss dieser Entschädigung von der Tantiemensteuer des Beschwerdeführers beantragt wird. Es wird ausgeführt: Bei der Rechtsvorgängerin der heutigen Unternehmung seien allerdings Tantiemen statutarisch vorgesehen gewesen. Bei deren Reorganisation habe man sie aber fallen lassen und an ihre Stelle eine feste Entschädigung für die Betätigung als Verwaltungsrat gesetzt; die bisherige Ordnung der Tantiemenbezüge sei damit bewusst aufgehoben und ersetzt worden durch ein System, bei dem die Verwaltungsräte auch bei schlechtem Geschäftsgang entschädigt würden. An Stelle der vom Reingewinn abhängigen Tantieme werde eine im allgemeinen stets gleichbleibende, vom Geschäftsergebnis unabhängige, feste Entschädigung gesetzt. Seit 1923 seien denn auch die Entschädigungen an die Verwaltungsräte unabhängig vom Geschäftsergebnis und stets ungefähr in gleicher Höhe ausbezahlt worden. Die Entschädigung werde

vierteljährlich ausgerichtet auf Ende des Kalendervierteljahres, das sich nicht deckt mit der Geschäftsperiode (1. Oktober – 30. September). Sie sei abgestuft nach dem Grade der Inanspruchnahme, insofern die Mitglieder des Ausschusses mehr bezogen als die übrigen Verwaltungsräte. Der Anspruch auf eine angemessene Entschädigung bestehe auch in schlechten Geschäftsjahren, was gerechtfertigt sei, da der Verwaltungsrat in guten Jahren nur einen Bruchteil des Betrages beziehe, der ihm nach dem System der Gewinnbeteiligung (Tantiënausschüttung) zukommen würde.... Die Ergebnisse der Unternehmung hätten in den 12 Jahren seit Erlass der neuen Statuten grosse Schwankungen aufgewiesen, nur sei dies in der Bilanzierung nicht zum Ausdruck gekommen, da man den Ausgleich durch Heranziehen stiller Reserven gesucht habe. Es sei also unrichtig, die Stabilität der Entschädigungen an den Verwaltungsrat auf die Stabilität der Geschäftsergebnisse zurückzuführen.

C. — Die Krisenabgabe-Rekurskommission des Kantons Luzern beruft sich auf die Begründung ihres Entscheides. Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung des Rekurses. Sie weist u. a. darauf hin, dass die Sitzungsgelder, die die Verwaltungsräte neben den Entschädigungen beziehen, sich auf 5000 Fr. im Jahre belaufen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

Als Tantiëmen gelten die den Mitgliedern des Verwaltungsrates und andern Bezüglern in irgend einer Form oder unter irgend einer Bezeichnung zufließenden Anteile am Reingewinn (Art. 55, Abs. 1 KrisAB), auch zugesicherte Leistungen, deren Höhe tatsächlich vom Geschäftsgewinn abhängig ist (Art. 55, Abs. 2).

Der Betrag von 6000 Fr., der der Sonderabgabe unterworfen wird, ist seiner Form nach nicht Tantiëme. Er wird als Entschädigung bezeichnet und zwar eine « angemessene », wobei allerdings nicht gesagt wird, nach welchem Mass gemessen wird. Die Entschädigung wird

vierteljährlich ausgerichtet, gleicht also formal einer Leistung, die mit dem Geschäftsergebnis nichts zu tun hat. Allein nach Art. 55 KrisAB soll die Form nicht massgebend sein. Der Krisenabgabebeschluss ordnet an, dass von der Form und der Bezeichnung abgesehen werde. Entscheidend ist die wahre Natur und die wirtschaftliche Funktion der Leistung, entsprechend der Regelung, die schon für die neue a/o Kriegssteuer (Art. 42 KStB) galt (BGE 56 I S. 340 und VSA 9 S. 35).

Der wirtschaftlichen Funktion nach ist aber die umstrittene Entschädigung ein Gewinnanteil. Die Entschädigung wird allerdings ausbezahlt « für die Tätigkeit » der Verwaltungsratsmitglieder. Sie ist aber nicht die einzige Leistung für diese Tätigkeit. Denn die Statuten sehen ausserdem einerseits Sitzungsgelder, sodann, für besondere Arbeiten, spezielle Honorierungen vor. Für die Arbeit der Verwaltungsräte in und ausserhalb der Sitzungen ist also, auch ohne jene Entschädigung, gesorgt, sodass eine plausible Erklärung und Rechtfertigung für sie nicht ersichtlich ist, wenn es sich nicht um eine « Entschädigung » aus den Geschäftsergebnissen handelt. Hiefür sprechen auch weitere Momente. Die « Entschädigung » ist an die Stelle der früheren Tantiëme getreten. Der Rekurrent führt aus, man habe an Stelle von von Jahr zu Jahr schwankenden Gewinnverteilungen feste, ungefähr gleich bleibende Auszahlungen setzen wollen, wodurch die wirtschaftliche Funktion der Entschädigung als Gewinnbeteiligung im Sinne von Art. 55 KrisAB gerade nachgewiesen wird, da es ja danach auf die Form nicht ankommen darf. Die Entschädigungen sind übrigens nach den Statuten keineswegs fest, wie behauptet wird, sondern in das Ermessen des Verwaltungsrates gelegt (Art. 20, Abs. 3), sie sollen auch nicht fest, sondern « angemessen » sein.

Dass sie während langer Jahre tatsächlich ungefähr gleich geblieben sind, spricht nicht dagegen. Aus den Darlegungen der Rekursschrift geht gerade hervor, dass die in Frage stehende Unternehmung die Stabilität der

ausgewiesenen Geschäftsergebnisse anstrebte, womit sich auch die Ausrichtung ungefähr gleich bleibender Tantiemen ohne weiteres erklärt, wie auch die Möglichkeit, die Tantieme in Raten, schon im Laufe des Jahres auszuzahlen. Schliesslich wird die « Entschädigung » auch einem in Kalifornien wohnenden Mitgliede des Verwaltungsrates ausgerichtet, woraus hervorgeht, dass in Wirklichkeit nicht die Arbeitsleistung der Gesichtspunkt sein kann, der die Leistung bestimmt; dann muss es sich aber um eine Tantieme oder Gratifikation oder deren Ersatz handeln, was die Unterstellung unter die Sonderabgabe rechtfertigt.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**56. Urteil vom 19. Dezember 1935 i. S. M.
gegen Zürich, Krisenabgabe-Rekurskommission.**

Krisenabgabe. Ist nur ein Teil des Einkommens eines Steuerpflichtigen in der Schweiz steuerbar, so wird die Abgabe auf dem Betrage dieses Einkommens, nicht auf dem Mindestbetrage der entsprechenden Steuerklasse berechnet. Der Steuersatz richtet sich nach dem Gesamteinkommen.

Die Rekurrentin ist für die I. Periode der eidgenössischen Krisenabgabe eingeschätzt worden für ein Gesamteinkommen von 168,000 Fr., wovon 119,500 Fr. abgabepflichtig. Der Steuersatz wurde festgesetzt auf 10 % (Klasse 80; richtiger wäre 90 für 165,000 Fr. bis 170,000), die Steuer auf 11,950 Fr. Aus der Steuererklärung geht hervor, dass vom Gesamteinkommen von 168,000 Fr. 95,000 Fr. auf das Inland und 73,000 Fr. auf das Ausland entfallen. Vom Auslanderwerb fällt ein Drittel (rund 24,000 Fr.) unter die Krisenabgabe (Art. 19, Abs. 2 KrisAB).

Die Rekurrentin verlangte, dass die Krisenabgabe nicht auf dem Betrage des abgabepflichtigen Einkommens (119,500 Fr.) berechnet werde, sondern auf dem Minimalbetrage der diesem Einkommen entsprechenden Steuer-

klasse nach Tabelle I zum KrisAB (115,000 Fr.). Die kantonale Krisenabgabe-Rekurskommission hat das Begehren unter Berufung auf den Wortlaut von Art. 60, Abs. 1 KrisAB abgewiesen.

Hierüber beschwert sich die Rekurrentin rechtzeitig. Sie beantragt Festsetzung des Abgabebetrages auf 11,500 Franken (statt 11,950 Fr.). Sie macht geltend, Art. 60 KrisAB müsse im Zusammenhang mit Art. 57 und Tabelle I, besonders deren Fussnote, dahin verstanden werden, dass auch für Steuerpflichtige, die nur von einem Teil ihres Einkommens die Krisenabgabe entrichten, der Abgabebetrag (zu dem nach dem Gesamteinkommen bestimmten Abgabesatz) auf dem untern Grenzbetrag der Klasse zu berechnen sei, die dem in der Schweiz steuerbaren Einkommen entspricht. Es sei unzulässig, den Steuerpflichtigen, der, ausser der schweizerischen, noch der Steuerhoheit eines andern Staates unterstehe, abweichend von der allgemeinen Regel zu behandeln, die grundsätzlich für die Besteuerung aller Pflichtigen gelte. Die Praxis der Steuerbehörden führe dazu, dass unter Umständen ein Steuerpflichtiger, der einen Teil seines Einkommens aus dem Ausland bezieht und für dieses Einkommen im Ausland steuerpflichtig ist, in der Schweiz allein eine höhere Steuer zu entrichten habe, als ein Pflichtiger mit gleich hohem, aber ausschliesslich aus dem Inland stammendem Einkommen; dies könne nicht richtig sein.

Die Krisenabgabe-Rekurskommission hat auf eine Äusserung verzichtet. Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung des Rekurses unter Berufung auf den Wortlaut des Gesetzes in Art. 60, Abs. 1 und auf die in Art. 60, Abs. 2 KrisAB getroffene Regelung, die die Richtigkeit der angefochtenen Interpretation bestätige.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. — Es muss ohne weiteres anerkannt werden, dass der Wortlaut der Ordnung in Art. 57 und 60 KrisAB, wie die kantonale Rekurskommission zutreffend ausgeführt hat,