

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-Rekurskommission 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-

steuer, auch wenn er während der Steuerperiode selbst keine Erwerbstätigkeit mehr ausübt.

A. — Frau M. R.-K. ist die Witwe des am 10. April 1927 verstorbenen K. R., der in Aarau ein Baumaterialien-geschäft betrieben hatte. Erben der Hinterlassenschaft sind seine Tochter M., die verheiratet ist, und sein Sohn K., der zur Zeit des Eintritts in die Steuerpflicht noch minderjährig war. Der Witwe steht die lebenslängliche Nutzniessung am Nachlass zu. Das Baugeschäft wurde zunächst für die Erbschaft R. durch die Witwe und Nutzniesserin weitergeführt und später verkauft, wobei der Geschäftsübergang auf den 1. Januar 1929 festgesetzt wurde.

B. — Frau R. wurde für Fr. Vermögen und Fr. Erwerb steuerpflichtig erklärt, wobei der Veranlagung für Erwerb die geschätzten Erträge des Baugeschäfts R. in den Jahren 1925 bis 1928 zu Grunde gelegt wurden. Eine Einsprache gegen diese Besteuerung wurde abgewiesen.

C. — Das kantonale Obergericht als Rekursinstanz in Kriegssteuersachen hat die Besteuerung für Erwerb aufgehoben, weil die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht infolge Veräusserung des Baugeschäfts keinen Erwerb gehabt habe. Zur Begründung einer Steuerforderung nach Kriegssteuerbeschluss sei erforderlich, dass bei Eintritt in die Steuerpflicht die subjektiven und objektiven Voraussetzungen für die Besteuerung erfüllt seien. Die subjektive Steuerpflicht ohne Steuerobjekt genüge dazu nicht. Die Praxis der Kriegssteuerbehörden, die, gestützt auf Entscheidungen der eidgenössischen Kriegssteuer-Rekurskommission, die Erfüllung des objektiven Tatbestandes bei Eintritt in die Steuerpflicht nicht für wesentlich ansehen, sei mit den Vorschriften des Kriegssteuerbeschlusses unvereinbar und widerspreche dem in der Steuerlehre anerkannten Begriffe des Steuerobjektes. Da das Gesetz nicht zu Zweifeln Anlass gebe, sei es unzulässig, die Gesetzgebungsmaterialien

heranzuziehen, wie dies in den massgebenden Vorentscheiden geschehen sei. Übrigens dürfe sich auch in diesem Falle die Gesetzesauslegung von der bewährten Lehre und Überlieferung nicht entfernen. Der Kriegssteuerbeschluss beruhe auf der in den Steuergesetzen regelmässig enthaltenen Vermutung, dass der Erwerb in der Steuerperiode derselbe sei wie derjenige der Vorperiode, auf den bei der Steuerbemessung abgestellt wird. Diese Vermutung sei aber widerleglich. — Nach Art. 60 KStB sei Steuerobjekt der Erwerb während der Steuerperiode, « insbesondere die Tatsache des Erwerbs am Stichtag oder im spätem Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht ». Bestehe die Steuerpflicht mangels eines Steuerobjektes an den genannten Terminen nicht, so zwingt weder der Wortlaut des Gesetzes noch dessen Auslegung dazu, den Steuerpflichtigen trotzdem zur Erwerbssteuer heranzuziehen.

D. — Gegen dieses Urteil hat die aargauische Kriegssteuerverwaltung rechtzeitig verwaltungsrechtliche Beschwerde erhoben. Sie beantragt Aufhebung des angefochtenen Urteils und Bestätigung der von der Einschätzungsbehörde angeordneten Besteuerung für Erwerb. Für die Erwerbssteuer massgebend sei der durchschnittliche Erwerb der Vorperiode. Auf die Erwerbsverhältnisse während der Steuerperiode komme es nicht an.

Die kantonale Rekursinstanz beantragt Abweisung der Beschwerde unter Hinweis auf die Begründung ihres Urteils; ebenso die Steuerpflichtige. Diese wendet sich gegen die in früheren Entscheiden der eidgenössischen Kriegssteuer-Rekurskommission enthaltenen Begründungen. Sie will aus Art. 38 des Gesetzes schliessen, dass für eine Person, die die Erwerbstätigkeit auf den Beginn der Steuerperiode aufgegeben hat, keine Erwerbssteuer « berechnet » werden dürfe. Die gegenteilige Auffassung, die die Einschätzungsbehörde im Anschlusse an die Praxis der eidgenössischen Kriegssteuer-Rekurskommission vertrete, lasse sich aus dem Gesetze nicht ableiten und entspringe einer fiskalischen Einstellung.

Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt eine vollständige Revision der Veranlagung, eventuell Rückweisung der Akten an die Vorinstanz zu neuer Behandlung der Steuersache. Sie betrachtet als Inhaber des Baugeschäfts R. für den bei der Erwerbsbesteuerung der III. Steuerperiode einzig in Betracht fallenden Zeitraum vom 10. April 1927 bis 31. Dezember 1928 die beiden Kinder des Verstorbenen, von denen der minderjährige Sohn K. von seiner Mutter in der Steuerpflicht vertreten werde. Eine weitergehende Erwerbssteuerpflicht bestehe für Frau R. nicht, da für sie der Geschäftsertrag nur als Nutznießungseinkommen in Frage komme und als solcher der Erwerbssteuer nicht unterliege. Dass Frau R. vor dem Tode ihres Gatten in den Jahren 1926 und 1927 einen persönlichen Erwerb gehabt habe, sei nicht anzunehmen...

Das Bundesgericht zieht in Erwägung :

1. — Der Kriegssteuerbeschluss beruht auf dem System einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte, wobei die Leistungsfähigkeit natürlicher Personen bemessen wird nach dem Stand ihres Vermögens beim Eintritt in die Steuerpflicht (Art. 56 KStB) und nach ihrem durchschnittlichen Erwerb während einer vierjährigen, dem Eintritt in die Steuerpflicht vorangehenden Periode, mit gewissen Modifikationen bei kürzerer Erwerbstätigkeit (Art. 60). So bestimmt Art. 54 Abs. 3 KStB, dass der Steuerpflichtige, der nach Art. 6 der (subjektiven) Steuerpflicht untersteht, die Steuer schuldet, sofern bei ihm in den « genannten Zeitpunkten und Zeiträumen » (die für natürliche Personen in den Art. 56 und 60 aufgeführt sind) die Voraussetzungen einer Besteuerung gegeben waren. Für die Begründung der Steuerschuld ist demnach erforderlich die subjektive Steuerpflicht nach Art. 6 KStB « im Zeitpunkt der Veranlagung » und sodann die Erfüllung der Voraussetzungen einer Besteuerung nach den Vorschriften über die Steueranlage. Mehr wird nicht verlangt und ist auch nicht notwendig. Es genügt, wenn

das Gesetz vorschreibt, wer zu zahlen hat und was zu bezahlen ist, also wenn bei der Kriegssteuer das Steuersubjekt bezeichnet und weiterhin gesagt wird, unter welchen Gesichtspunkten die Steuerobjekte Vermögen und Einkommen für die Festsetzung der Steuerleistung in Betracht fallen. Dass Vermögen oder Einkommen als « Objekt der Besteuerung » in dem Zeitpunkt vorhanden sein müsse, in welchem die subjektiven Voraussetzungen einer Besteuerung erfüllt sind, ist eine politische, keine logische Forderung, weshalb eine positive Regelung ohne sie auskommen kann. Die ist der Fall bei der neuen ausserordentlichen Kriegssteuer.

Die Vorinstanz kann sich denn auch nicht auf eine A rdnung des Kriegssteuerbeschlusses berufen. Sie versucht lediglich, aus einzelnen Bestimmungen das Erfordernis eines Steuerobjektes während der Steuerperiode herauszulesen. Zu Unrecht. In Art. 20 KStB, wo die Besteuerung von Vermögen und Erwerb natürlicher Personen grundsätzlich angeordnet wird, ist davon nichts gesagt, und die Annahme der Vorinstanz, die Bezeichnung von Vermögen und Erwerb als Gegenstand der Besteuerung setze notwendig voraus, dass objektive und subjektive Steuerpflicht zeitlich zusammenfallen müssen, ist offensichtlich irrtümlich. Sie findet allgemein in der positiven Gesetzgebung, besonders bei Erwerbs- und Einkommensteuern, keine Stütze. So werden in einzelnen kantonalen Steuerordnungen der Erwerb oder das Einkommen des Vorjahres als Steuerobjekt behandelt, womit das zeitliche Auseinanderfallen von subjektiver und objektiver Steuerpflicht ohne weiteres gegeben ist. Ebenso kann aber eine positive Ordnung auch abstrakt das Vermögen oder das Einkommen als Steuerobjekt bezeichnen und die zeitliche Umgrenzung des objektiven Tatbestandes der Steuerbemessung zuweisen. Da sich dabei, wie gezeigt wurde, eine abschliessende Regelung des Steuerschuldverhältnisses ergibt, ist für eine Ergänzung der gesetzlichen Ordnung bei der Gesetzesanwendung durch Einführung einer wei-

teren zeitlichen Voraussetzung für die Besteuerung kein Raum.

Unzutreffend sind auch die Schlüsse, die die Vorinstanz aus Art. 54 und 60 KStB zieht. Allerdings enthält Art. 54 Abs. 2, wie die Vorinstanz feststellt, lediglich einen Hinweis auf die nachfolgenden Vorschriften über die Steuerbemessung. Die Bestimmung wird aber ergänzt und erweitert durch Art. 54 Abs. 3 der, wie dargelegt wurde, in lückenloser Regelung die zeitlichen Vorschriften über die subjektive Steuerpflicht mit den zeitlichen Abgrenzungen für die Steuerbemessung verbindet. Dass in Art. 60 KStB ausnahmsweise, wenn in den Vorjahren kein Erwerb vorhanden war, eine Besteuerung nach dem mutmasslichen Erwerb des ersten Jahres der Steuerperiode angeordnet wird, unterstützt die Auffassung der kantonalen Rekursinstanz nicht. Es handelt sich um eine Durchbrechung der bei der Kriegssteuer allgemein geltenden Ordnung mit dem Zwecke, die Besteuerungsmöglichkeit etwas auszudehnen, also um eine reine Fiskalmassnahme, die keinen Rückschluss auf das grundlegende System des Gesetzes zulässt.

Demnach kommt es für die Frage, ob ein Steuerpflichtiger die Erwerbssteuer schuldet, nicht darauf an, ob er während der Steuerperiode oder wenigstens bei Beginn derselben einen Erwerb hatte, sondern auf seine Verhältnisse in der Vorperiode, eventuell, im Sinne einer Ausnahme, im ersten Jahre nach dem Eintritt in die Steuerpflicht (siehe BGE 56 I 282). Es kann dahingestellt bleiben, ob eine solche Ordnung bei ordentlichen direkten Jahressteuern zulässig und zweckmässig wäre. Jedenfalls ist sie für eine Steuer, die nur jedes vierte Jahr veranlagt wird, eine passende Lösung und derjenigen der Vorinstanz deshalb vorzuziehen, weil sie eine gleichmässige Besteuerung sichert, als sie sich bei Einführung der weitem von der Vorinstanz herangezogenen Voraussetzung ergeben würde. Denn wird einmal grundsätzlich auf eine längere Vorperiode abgestellt, so besteht keine Veranlassung eine

Besteuerung deshalb zu unterlassen, weil der Pflichtige zufällig am Beginn der Steuerperiode keinen Erwerb hatte. Vielmehr müssten dann allgemein seine Verhältnisse im ganzen Verlaufe der Steuerperiode, und nicht nur das Wegfallen des Erwerbes, sondern auch dessen Verminderung, berücksichtigt werden. Dies alles ist bei Erlass des Gesetzes für die Steuerfestsetzung ausdrücklich abgelehnt worden (Sten. Bull. St. R. 1920, S. 143 und 150).

Unerheblich ist, ob man dabei annimmt, das vom Gesetzgeber gewählte System beruhe auf der Fiktion, dass der Erwerb der Steuerperiode Objekt der Besteuerung sei, aber kraft Gesetzesvorschrift dem durchschnittlichen Erwerbe der Bemessungsperiode gleichgesetzt werde (Eidg. Rekurskommission, 28. Februar 1928, VSA IX S. 126 ff.), oder ob man ohne diese Fiktion auszukommen sucht und davon ausgeht, dass der Kriegssteuerbeschluss ein solches « Objekt » der Besteuerung in einem bestimmten Zeitpunkt überhaupt nicht voraussetzt, was als natürlicher erscheint und auch dem Wortlaute des Gesetzes besser entspricht.

2. — Aus diesen allgemeinen Feststellungen folgt, dass die Beschwerde der kantonalen Kriegssteuerverwaltung insofern begründet ist, als die Besteuerung der Frau R.-K. für Erwerb jedenfalls nicht deshalb aufgehoben werden durfte, weil das Baugeschäft ihres verstorbenen Ehemannes auf den 1. Januar 1929 veräussert worden und damit der Erwerb der Witwe aus diesem Geschäftsbetrieb auf den Beginn der Steuerperiode dahingefallen war. Es kommt vielmehr darauf an, ob die Steuerpflichtige in der Vorperiode einen Erwerb erzielt hat, der für die Bemessung ihrer Erwerbssteuer in Betracht fällt