

S. 117 / Nr. 22 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 56 I 117

22. Urteil vom 8. Mai 1930 i. S. Industriebeteiligungsgesellschaft Basel gegen eidg. Steuerverwaltung.

Seite: 117

Regeste:

Stempelabgaben: Die Stempelabgabe auf Aktien wird stets auf dem vollen Übernahmebetrag erhoben. Der Übernahmebetrag erleidet keine Herabsetzung, wenn die Abgabe von der Gesellschaft selbst getragen und aus dem Emissionsaufgeld gedeckt wird.

A. - Die Industriebeteiligungsgesellschaft Basel hat laut Beschlüssen der Generalversammlungen vom 2. Oktober und 15. November 1929 ihr Aktienkapital von 15000000 Fr. auf 20000000 Fr. erhöht durch Ausgabe von 5000 Inhaberaktien von je 1000 Fr. Die Aktien wurden zu 105% ausgegeben, wovon 55% sofort einzuzahlen waren. Sämtliche Emissionskosten sollten aus dem Aufgeld beglichen werden. Nach den Angaben der Beschwerdeführerin ist darin auch die eidgenössische Emissionsabgabe inbegriffen.

B. - Die Gesellschaft hat die Stempelabgabe auf dem Ausgabewert der Aktien, also mit 1,8% von 1050 Fr. = 18 Fr. 90 Cts. pro Titel, im Ganzen 94500 Fr., am 6. Dezember 1929 entrichtet. Sie forderte mit Eingabe vom 14. Januar 1930 1500 Fr. zurück mit der Begründung, die Abgabe sei irrtümlich auf dem ganzen Emissionsaufgeld berechnet worden, statt nur auf dem um die Abgabe verminderten Betrage. Die eidgenössische Steuerverwaltung hat das Gesuch abgewiesen und ihren Entscheid im Einspracheverfahren unter eingehender Begründung bestätigt.

Gegen den Einspracheentscheid ist rechtzeitig Beschwerde erhoben worden mit dem Begehren, es sei die Rückerstattung von 1500 Fr. zu verfügen. Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass in Fällen, in denen sich die Aktiengesellschaft die Stempelabgabe von den ersten Erwerbern zurückerstatten lässt (Art. 24 Abs. 2 StG), auf

Seite: 118

dem Betrage dieser Rückerstattung keine Abgabe erhoben wird. Das nämliche müsse gelten, wenn die Stempelabgabe aus dem Emissionsaufgeld gedeckt werde. Es komme nicht auf die Form an, in welcher der stempelrechtliche Rückerstattungsanspruch ausgeübt werde, sondern auf die rechtliche Natur der Leistung des Aktionärs, nämlich darauf, ob durch die Einforderung eines Zuschlags zum Nennwert der Aktien der Rückerstattungsanspruch konsumiert werde. Demnach sei es ohne Bedeutung, ob die Abgabe bei den ersten Erwerbern durch «Rückforderung» eines bezahlten Betrages oder durch «Einforderung» von Leistungen zum Zwecke der Deckung der Abgabe erhoben werde. In beiden Fällen handle es sich um «Rückerstattung» im Sinne des Gesetzes. Im vorliegenden Falle sei die Abgabe im Aufgeld eingefordert worden. Darum dürfe die Stempelabgabe nur auf der um den Stempelbetrag gekürzten Leistung des Aktionärs erhoben werden.

Die bisherige Praxis, an die das Bundesgericht nicht gebunden sei, stelle zu sehr auf die historische und die systematische Auslegung ab und messe auch der grammatikalischen Interpretation zu grosse Bedeutung bei. Die Literatur erkläre nicht den offiziellen Emissionskurs als massgebend, sondern lege der Abgabeberechnung die materiellen Verhältnisse zu Grunde. Der angefochtene Entscheid gehe von diesem Grundsatz aus, wende ihn aber im vorliegenden Falle, wo er für den Fiskus ungünstig sei, nicht an.

Belanglos sei, ob der Zeichner die Aktien nur dann erhalte, wenn er die ihm obliegenden Leistungen einschliesslich der laut Emissionsbedingungen von ihm geschuldeten Kosten erbringt, worauf die Steuerverwaltung abstelle. Es handle sich dabei um eine zivilrechtliche Frage, die mit Art. 24 Abs. 2 StG nicht zusammenhänge.

Art. 24 Abs. 2 StG schaffe eine Ausnahme von Art. 23 Abs. 2 StG.

C. - Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde. Sie verweist auf die Begründung

Seite: 119

ihres Einspracheentscheides und führt weiter aus: Art. 24 StG beziehe sich nicht auf die Berechnung der Abgabe und enthalte keine Ausnahme von den Vorschriften in Art. 23 StG. Art. 24 ermächtige die Gesellschaft, sich die entrichtete Abgabe von den ersten Erwerbern zurückerstatten zu lassen, sie also neben dem nach Art. 23 berechneten Emissionspreis einzufordern.

Es könne aber auch nicht anerkannt werden, dass das Emissionsaufgeld, soweit es zur Deckung der

Stempelabgabe verwendet wird, als Rückerstattung im Sinne von Art 24 Abs. 2 StG zu betrachten sei. Die Überwälzung der Abgabe auf Aktien sei weder gesetzlich vorgeschrieben, noch allgemein üblich. Es könne deshalb nicht angenommen werden, dass eine Gesellschaft, die vom Erwerber der Aktien ein zur Deckung der Emissionsspesen bestimmtes Emissionsaufgeld einfordere, dadurch einen Regressanspruch nach Art. 24 Abs. 2 StG geltend mache.

Mit Rücksicht auf die allerdings sehr allgemein gehaltene Kritik an der bisherigen Praxis sei darauf hinzuweisen, dass das deutsche Reichsgericht die inhaltlich gleichlautende, heute aufgehobene Bestimmung des Reichsstempelgesetzes in gleicher Weise ausgelegt, ja sogar entschieden habe, dass dem steuerbaren Übernahmepreis auch die dem Titelerwerber gesondert belasteten Stempel- und andern Kosten zuzuzählen seien (Rg in Zivilsachen Bd. 73. S. 185: 78. S. 169: 80. S. 115.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Nach Vorschrift des Stempelgesetzes (Art. 23 Abs. 2) wird die bei Ausgabe von Aktien geschuldete Abgabe auf dem Betrage berechnet, zu welchem die Titel von den ersten Erwerbern übernommen werden, also, wie die eidgenössische Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid zutreffend festgestellt hat, auf dem Gesamtwerte der Gegenleistungen, die der Aktionär der Gesellschaft für die Einräumung des Aktienrechtes zu erbringen hat. Demnach fällt, nach Art. 23 Abs. 2 StG,

Seite: 120

das Emissionsaufgeld mit seinem vollen Betrage in die Stempelberechnung. Irgend eine Kürzung des Aufgeldes ist in Art. 23 StG nicht vorgesehen.

2.- Die Beschwerdeführerin versucht nun aber darzutun, dass sich eine solche Kürzung aus Art. 24 Abs. 2 StG ergebe: wenn die Abgabe von der Gesellschaft getragen und aus dem Aufgeld gedeckt wird, dürfe die Stempelabgabe nur auf dem um den Abgabebetrag verminderten Emissionspreis berechnet werden; Art. 24 Abs. 2 StG schaffe eine Ausnahme von Art. 23 Abs. 2.

Diese Auffassung ist indessen offensichtlich unhaltbar. Das Gesetz selbst enthält weder eine ausdrückliche Anordnung, die für sie sprechen würde, noch lässt sich der behauptete Zusammenhang aus den beiden Gesetzesbestimmungen (Art. 23 und 24 StG) ableiten. Im Gegenteil geht aus ihrem Wortlaut sowohl als auch aus ihrer Einordnung im Gesetz, die durch die Marginalien «Abgabesatz» und «Abgabepflichtige» noch hervorgehoben wird, unzweideutig hervor, dass sie verschiedene Seiten des Abgabeverhältnisses regeln. Art. 23 belasst sich mit der Abgabeberechnung, Art. 24 mit der Person des Abgabepflichtigen, und es ist nicht ersichtlich, inwiefern Art. 24 eine Rückwirkung auf die in Art. 23 abschliessend getroffene Ordnung haben könnte.

Wenn nämlich Art. 24 Abs. 2 StG die Möglichkeit vorsieht, die Abgabe, die von der emittierenden Gesellschaft geschuldet ist, von den ersten Erwerbern der Aktien zurückerstatten zu lassen, und damit die Überwälzung der Abgabe grundsätzlich zulässt, so wird durch diese Regelung die Frage, ob die Form der Überwälzung für die Bestimmung des für die Berechnung der Abgabe massgebenden Emissionswertes erheblich ist, grundsätzlich nicht berührt. Das Gesetz sagt bloss, dass die Abgabe überwält werden darf. Welche Folgen für die Abgabeberechnung die Überwälzung hat, bestimmt sich nicht nach Art. 24, sondern ausschliesslich nach Art. 23 StG.

Diese Bestimmung stellt ausdrücklich auf den

Seite: 121

Übernahmebetrag ab. Wenn nun der Abgabeschuldner vom Erwerber der Aktien ausser dem vereinbarten Übernahmebetrag auch noch die Stempelabgabe einzieht, so kann es sich fragen, ob diese weitere Leistung des Aktienerwerbers für die Stempelberechnung zum Übernahmebetrag hinzugerechnet werden darf. Die Verwaltungspraxis hat diese Frage verneint und steht damit im Einklang mit der Ansicht des Gesetzesredaktors Landmann über den Sinn der Stempelüberwälzung (LANDMANN, IMHOF, JOEHR: Das Bundesgesetz über die Stempelabgaben, S. 226 f.). Es bleibt infolgedessen in diesen Fällen dabei, dass die Abgabe gemäss Art. 23 auf demjenigen Betrage erhoben wird, «zu welchem die Titel vom ersten Erwerber übernommen werden».

Daraus folgt aber nicht, dass die Abgabe vom Übernahmebetrag abgezogen werden muss, wenn sie aus dem Emissionsergebnis von der Gesellschaft selbst gedeckt wird, d. h. für die Abgabeberechnung unter den Betrag zu gehen «zu welchem die Titel von dem ersten Erwerber übernommen werden». Das wäre nur zulässig, wenn es im Gesetze vorgesehen wäre, was nicht der Fall ist. Gerade weil das Gesetz die Überwälzung der Abgabe in Art. 24 nicht vorschreibt, sondern nur ermöglicht, muss die Abgabe stets auf dem vollen Übernahmebetrag erhoben werden, auch wenn ein Teil desselben zur Bezahlung der Abgabe verwendet wird.

Aus dem nämlichen Grunde ist es unrichtig, wenn die Beschwerdeführerin behauptet, der beanspruchte Abzug entspreche der «rechtlichen Natur der Leistung des Aktionärs», weil durch die Einforderung eines Zuschlags zum Nominalwert der Aktien der «Rückerstattungsanspruch» der

Gesellschaft «im Sinne von Art. 24 Abs. 2 StG konsumiert» werde. Das Gesetz gewährt einen solchen Anspruch nicht, sondern überlässt es der Vereinbarung der Beteiligten zu bestimmen, ob die Rückerstattung der Abgabe stattzufinden oder zu unterbleiben hat. Darum kann von einer «Konsumtion» eines

Seite: 122

Rückerstattungsanspruchs durch Einforderung eines Emissionsaufgeldes nicht die Rede sein, wie denn auch die gesonderte Einforderung des Abgabebetrages neben dem Aufgeld begrifflich durchaus denkbar und wirtschaftlich möglich wäre. Vielmehr verhält es sich so, dass der Gesellschaft die Rückerstattung der Abgabe im Sinne der in Art. 24 Abs. 2 StG vorgesehenen Möglichkeit deshalb nicht zusteht, weil sie die Emissionsbedingungen entweder nicht vorsehen oder, wie es im vorliegenden Falle geschehen ist, ausdrücklich ausschliessen, indem sie sämtliche Emissionskosten der Gesellschaft überbinden. Das Gesetz ordnet aber in Fällen, in welchen die Emissionsabgabe von der Gesellschaft getragen werden muss und aus dem Emissionsergebnis oder aus anderen Mitteln der Gesellschaft zu decken ist, eine entsprechende Herabsetzung des für die Abgabeberechnung nach Art. 23 Abs. 2 StG massgebenden Betrages nicht an.

Innere Gründe, Fälle wie den vorliegenden durch Anordnung des Abzuges vom Emissionswert denjenigen gleichzustellen, in denen nach der Praxis bei gesonderter Einforderung der Abgabe eine Erhöhung des Emissionsbetrages um die Stempelabgabe abgelehnt wird, bestehen nicht. Es handelt sich um zwei Tatbestände, deren Verschiedenheit im wesentlichen durch die wirtschaftlichen Verhältnisse und durch die technischen Vorgänge bestimmt wird, unter denen die Aktienausgabe vor sich geht, somit nicht um formale, sondern sachliche Unterschiede. Es liegt keine Veranlassung vor, diese sachlich bedingten Verschiedenheiten durch eine im Gesetz nicht vorgesehene Angleichung zu überbrücken.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird abgewiesen