

S. 399 / Nr. 61 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 57 I 399

61. Urteil von 22. Dezember 1931 i. S. Berggenossenschaft Mühleberg und Umgebung gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:

Stempelabgaben. Im Inlande ausgegebene Obligationen unterliegen der eidgenössischen Stempelabgabe auf Obligationen ohne Ausnahme. Als Kassenobligationen gelten Schuldurkunden, die zum Zwecke kollektiver Mittelbeschaffung in

Seite: 400

einer Mehrzahl von Exemplaren zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden, aber nicht als Partialen einer einheitlichen Anleihe gekennzeichnet sind.

Die Berggenossenschaft Mühleberg und Umgebung hat im Jahre 1918 24 und in den folgenden Jahren bis 1925 17, zusammen 41 Schuldverpflichtungen in einem Gesamtbetrage von 173700 Fr. ausgegeben. Die Scheine lauten auf Beträge von 1000-15000 Fr. und haben folgenden Wortlaut: «Schuldverpflichtung. Die Unterzeichneten, als rechtsverbindliche Unterschriftenführende der Berggenossenschaft Mühleberg und Umgebung erklären hiermit dem Herrn ... einen Betrag von ... Fr. in Form von Darlehen auf das Berggut derrière Tête de Ran (Jura) schuldig zu sein und verpflichten sich, denselben alljährlich erstmals am 1. Sept. 1919 zu 4 3/4% zu verzinsen und auf eine halbjährliche, schriftliche Kündigung hin samt Zins zurückzuzahlen.» Die eidgenössische Steuerverwaltung betrachtet diese Titel als Kassenobligationen im Sinne von Art. 10 Abs. 1 lit. a StG und Art. 3 Abs. 1 lit. a CG und beansprucht mit Entscheid vom 20. Mai 1931 die eidgenössische Emissionsabgabe auf den Schuldscheinen mit 1737 Fr., sowie die Couponabgabe auf den während der letzten 5 Jahre ausgerichteten Zinsen mit 825 Fr. Eine Einsprache gegen diese Auflage wurde mit Entscheid vom 30. Juni 1931 abgewiesen.

Hierüber beschwert sich die Berggenossenschaft Mühleberg und Umgebung mit Eingabe vom 28. Juli 1931 rechtzeitig. Sie beantragt Aufhebung des angefochtenen Entscheides unter Kostenfolge. Zur Begründung wird geltend gemacht, das Stempelgesetz unterscheide Obligationen (Art. 10) und Darlehensguthaben (Art. 11). Obligationen seien der Stempelabgabe ausnahmslos unterworfen, Darlehensguthaben nur unter bestimmten Voraussetzungen. Der Unterschied der beiden Forderungsarten liege in der Kündigungsmöglichkeit. Die Obligation sei

Seite: 401

ein Instrument zur Schaffung langfristiger Kredite, wobei dem Gläubiger ein Kündigungsrecht allgemein nicht zustehe. Das Darlehen sei jederzeit kündbar unter Einhaltung einer gewissen Kündigungsfrist. Einzig Guthaben und Darlehen, die während einer bestimmten Zeit unkündbar sind, seien stempelpflichtig. Die Berggenossenschaft Mühleberg und Umgebung habe bei einzelnen Genossenschaftlern kurzfristige, von seiten der Gläubiger jederzeit kündbare Darlehen aufgenommen. Eine Stempelpflicht bestehe dafür nicht. Landwirtschaftliche Genossenschaften befänden sich in der Regel in derart prekären Verhältnissen, dass sie die Stempelabgabe nicht aufbringen könnten. Zudem seien die von der Berggenossenschaft ausgegebenen Titel mit dem kantonalbernerischen Wertstempel versehen, woraus sich bei Belastung mit der eidgenössischen Stempelabgabe eine Doppelbesteuerung ergeben würde.

Die eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge. Sie macht geltend: Die Begründung der Beschwerdeschrift beruhe auf Unkenntnis der schweizerischen Finanzierungspraxis. Tatsächlich sei ein grosser Teil der im Inland ausgegebenen Obligationen nicht auf feste Rückzahlungstermine, sondern auf Kündigung gestellt, was in der Stempelgesetzgebung selbst zum Ausdruck komme (Art. 13 Abs. 1 lit. c und d StG, Art. 15 StV.). Unrichtig sei auch, dass für den Begriff des Darlehens jederzeitige Kündbarkeit wesentlich sei (Art. 318 OR; Art. 11 StG). In Obligationen könne die Kausalverpflichtung (z. B. Darlehen) angegeben sein. Solche Obligationen seien nach Art. 10 StG steuerbar, sofern sie als Anleihens- oder als Kassenobligationen anzusprechen seien. Damit, dass bei der Revision der Stempelgesetzgebung im Jahre 1927 Urkunden über Darlehensguthaben ohne Obligationencharakter unter gewissen Voraussetzungen der Abgabe unterworfen wurden (Art. 11 lit. b und c StG), sei eine Befreiung der unter Art. 10 StG fallenden Darlehensschuldurkunden mit Obligationencharakter nicht bewirkt worden. Der angefochtene Entscheid beruhe auf

Seite: 402

dem durch die Rechtssprechung in Stempelsachen festgestellten Begriffe der Kassenobligationen. Unerheblich sei die zu Unrecht vorgenommene Entrichtung eines kantonalen Wertstempels, unzutreffend die Behauptungen der Beschwerdeführerin über die Tragbarkeit der Abgabe.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen in Erwägung:

Art. 10 StG unterstellt der Stempelabgabe auf inländischen Wertpapieren die Obligationen, Art. 11 StG Urkunden, die Obligationen gleichgestellt werden. Schuldurkunden, die den Charakter von Obligationen aufweisen, sind ohne Ausnahme der Stempelabgabe unterworfen, andere Verurkundungen von Schuldverhältnissen, sofern die besonderen Voraussetzungen des Art. 11 Abs. 1 StG zutreffen und keine der Ausnahmen von Art. 11 Abs. 2 für sie erfüllt sind. In der Rekurspraxis in Stempelsachen ist zutreffend festgestellt worden, dass Art. 11 StG den Zweck hat, die Besteuerung auf Schuldverhältnisse auszudehnen, die nicht in Obligationen verurkundet sind, und dass diese Bestimmung auf Obligationen überhaupt nicht Anwendung findet (VSA Band 9 S. 237; vgl. BBl. 26 I S. 742; AMSTUTZ/WYSS, Stempelsteuerrecht S. 39, Anmerkung 1 zu Art. 11).

Die Beschwerdeführerin anerkennt, dass nach den Vorschriften des Stempelgesetzes die im Inlande ausgegebenen Obligationen ohne Ausnahme der Stempelabgabe unterliegen. Sie behauptet aber, dass es sich bei ihren Titeln nicht um Obligationen, sondern um Verurkundungen von Darlehen handle, wobei sie «die jederzeitige Kündbarkeit» als Merkmal des Darlehens ansehen will.

Sie verkennt dabei:

1. dass Obligationen in der Regel, wenn auch nicht ausschliesslich, Darlehensforderungen verbrieft (AMSTUTZ/WYSS, a.a.O. S. 36, Anmerkung 2 zu Art. 10);
2. dass es für den Charakter einer Urkunde als Obligation und aus diesem Grunde für die Abgabepflicht unerheblich

Seite: 403

ist, ob das ihr zu Grunde liegende Rechtsverhältnis im Wortlaut des Titels zum Ausdruck kommt oder nicht (GYGAX, Der Emissionsstempel bei Obligationen S. 8 f.); auf Darlehen als Schuldgrund weist z. B. die Bezeichnung «Anleihens»-Obligation hin;

3. dass die jederzeitige Kündbarkeit (Kurzfristigkeit der Anlage) kein Unterscheidungsmerkmal für Obligationen und Darlehensschulden darbietet. Sind doch, um nur die nächstliegenden Beispiele anzuführen, nach Art. 10 Abs. 1 lit. a StG abgabepflichtige Depositenscheine im Gesetze selbst als Urkunden über jederzeit auf Sicht zahlbare Forderungen (Art. 13 Abs. 1 lit. d StG), also kurzfristige Anlagen charakterisiert. Art. 13 Abs. 1 lit. c StG sieht sodann einen besondern, gegenüber der in Art. 12 StG festgesetzten Norm ermässigten Abgabesatz für Obligationen vor, die von Kantonalbanken und Bodenkreditanstalten mit einer Laufzeit von mindestens 3 Jahren ausgegeben werden, und ordnet damit eine Privilegierung von Titeln mit längerer Laufzeit an, woraus hervorgeht, dass kurzfristige Anlagen dem Normalsatz des Art. 12 unterliegen, dem Stempelgesetz also nicht unbekannt sind. Die Annahme, dass Obligationen «ein Instrument zur Schaffung langfristigen Kredites» seien, ist demnach unhaltbar.

Der Unterschied von Obligationen und Darlehensguthaben im Sinne der Stempelgesetzgebung liegt vielmehr, wie die Praxis zutreffend festgestellt hat, in der Art der Kreditbeschaffung (VSA Band 8 S. 132). Schuldurkunden, die zum Zwecke kollektiver Mittelbeschaffung und aus diesem Grunde in einer Mehrzahl von Exemplaren zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden, sind Obligationen im Sinne von Art. 10 StG (AMSTUTZ /WYSS, a.a.O., S. 31, Anmerkung 2 zu Art. 10). Dadurch unterscheiden sie sich von dem nicht als Obligation im Sinne des Gesetzes verbrieften Einzeldarlehen, das der Stempelabgabe nur unterliegt, sofern die besonderen Voraussetzungen der Steuerbarkeit gemäss Art. 11 StG vorliegen. Als Kassenobligationen gelten die Titel, die nicht als Teilschuldverschreibungen

Seite: 404

einer einheitlichen Anleihe gekennzeichnet sind (VSA VIII S. 108, GYGAX, a.a.O. S. 32).

Dass die Schuldscheine, die die Beschwerdeführerin in den Jahren 1918-1925 ausgegeben hat, als Kassenobligationen im Sinne von Art. 10 Abs. 1 lit. a StG anzusprechen sind, kann nach dem Gesagten keinem Zweifel unterliegen. Sie wurden in 41 Exemplaren zu verschiedenen Nennbeträgen, unter einheitlichen Bedingungen nach und nach ausgegeben, wodurch die Charakterisierung als Urkunden über abgabefreie Einzeldarlehen ausgeschlossen wird. Sie sind nicht als Teilschuldverschreibungen eines einheitlichen Anleihens gekennzeichnet und demnach Kassenobligationen. Die eidgenössische Steuerverwaltung fordert auf ihnen mit Recht die eidgenössische Emissionsabgabe nach Art. 10 Abs. 1 lit. a und Art. 12 StG (zum früheren Ansatz von 1% des Nennwertes), und weiterhin nach Art. 3 Abs. 1 lit. a und Art. 8 Abs. 1 lit. a CG die Couponabgabe auf den Zinszahlungen, soweit nicht Verjährung eingetreten ist. Dass die Schuldscheine bei der Ausgabe zu Unrecht mit dem kantonalen Wertstempel versehen worden sind,

ist unerheblich. Davon, dass die Abgabe für die Betroffenen nicht tragbar sein sollte, kann ernsthaft nicht die Rede sein. Es wäre übrigens ohne Bedeutung für die Entscheidung, die im Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht zu treffen ist, nämlich, ob die angeordnete Abgabenerhebung den Vorschriften der Gesetzgebung entspricht