

## S. 285 / Nr. 42 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 61 I 285

42. Urteil vom 16. Juli 1935 i. S. Schweizerische Rückversicherungs-Gesellschaft und Prudentia, A.-G. für Rück- und Mitversicherung, in Liq. gegen eidg. Steuerverwaltung.

Seite: 285

Regeste:

Eidg. Stempelabgaben

1. Die Steuerbarkeit einer Urkunde oder eines Rechtsvorgangs wird bestimmt durch den Rechtssatz, der die Besteuerung anordnet. Ob auch das gesetzgeberische Motiv, das jenem Rechtssatz zugrunde liegt, im einzelnen Falle zutrifft, ist unerheblich.

1. Die Emissionsabgabe auf Aktien verfällt bei Eintragung der Gründung einer Aktiengesellschaft oder der Erhöhung des Aktienkapitals einer bestehenden Aktiengesellschaft im Handelsregister.

Sie wird berechnet auf dem Betrage, zu dem die Titel vom ersten Erwerber übernommen werden, also nach dem Werte der Gegenleistung, wenn diese in Sachwerten (z. B. Aktien) besteht.

3. Bei Auflösung einer Aktiengesellschaft verfällt eine Couponabgabe auf dem Liquidationsüberschuss, d. h. dem Betrage, um den das Ergebnis der Liquidation das einbezahlte Aktienkapital übersteigt.

2. Emissions- und Couponabgabe bei Fusion zweier Aktiengesellschaften: Wird die Fusion durchgeführt in der Form eines Austausches von neuen Aktien der aufnehmenden gegen sämtliche Aktien der aufgehenden Gesellschaft, so wird berechnet:

a) Die Emissionsabgabe für die Erhöhung des Aktienkapitals der übernehmenden Gesellschaft auf dem Kurswert der zufolge Fusion entgegengenommenen Aktien der aufgehenden Gesellschaft.

b) Die Couponabgabe bei Auflösung der aufgehenden Gesellschaft auf dem Kurswert der ihren Aktionären zukommenden Aktien der aufnehmenden Gesellschaft, soweit dieser Wert das einbezahlte Aktienkapital der aufgehenden Gesellschaft übersteigt.

A. - Die Schweizerische Rückversicherungs-Gesellschaft (SRG), mit einem Grundkapital von nom. 50000000 Franken eingeteilt in 50000 mit 400 Fr. einbezahlte Namenaktien von 1000 Fr. Nennwert, und die Prudentia, A.-G. für Rück- und Mitversicherungen (Prudentia), mit einem Grundkapital von nom. 120000000 Fr., eingeteilt in 8000 mit 500 Fr. einbezahlte Namenaktien von 1500 Fr. Nennwert, haben am 21. August 1934 miteinander folgenden Vertrag abgeschlossen:

Seite: 286

1. Die SRG und die Prudentia vereinbaren, dass die Prudentia in der SRG aufgehen soll.

Mit der Genehmigung des Fusions-Vertrages durch die Generalversammlungen der beiden Gesellschaften tritt die Prudentia in Liquidation und bestellt ihren Verwaltungsrat als Liquidations-Kommission mit der Vollmacht, nach erfolgter gänzlicher Liquidationsabwicklung die Auflösung der Gesellschaft beim Handelsregister anzumelden.

Durch die Fusion übernimmt die SRG das gesamte Vermögen der Prudentia mit sämtlichen Aktiven und Passiven auf Grund der diesem Vertrag angehefteten Bilanz der Prudentia per 31. Dezember 1933. Auch alle anderweitigen aus der Bilanz nicht ersichtlichen Rechte und Verpflichtungen der Prudentia, namentlich die aus den Rückversicherungs- und Retrozessions-Verträgen der Prudentia erwachsenden Rechte und Verpflichtungen, gehen vom 1. Januar 1934 an auf die SRG über die seit 1. Januar 1934 von der Prudentia abgeschlossenen Geschäfte gehen somit auf Rechnung der SRG.

2. Die SRG erhöht ihr Grundkapital von 50 auf 58 Millionen Franken durch Ausgabe von 8000 neuen auf Namen lautende Aktien im Nominalbetrag von je 1000 Fr., wovon 400 Fr. einbezahlt, versehen mit Dividendencoupons für das Jahr 1934 u. ff.

Die SRG übergibt der Liquidations-Kommission der Prudentia zu Handen ihrer Aktionäre als Entgelt für die Vermögens- und Geschäfts-Übertragung die 8000 neuen Aktien der SRG. Die Liquidations-Kommission der Prudentia nimmt den Umtausch dieser 8000 neuen Aktien gegen die 8000 Prudentia-Aktien in der Weise vor, dass sie dem Aktionär für jede auf seinen Namen eingetragene Prudentia-Aktie eine auf seinen Namen lautende neue Aktie der SRG aushändigt gegen Rückgabe der Prudentia-Aktie und Ausstellung einer Obligation für den nicht einbezahlten Teil der SRG-Aktie. Die Obligationen für den nicht einbezahlten Teil der

Seite: 287

Prudentia-Aktien werden den Aktionären zurückgegeben und die Prudentia-Aktien vernichtet.

3. Die Hingabe der neuen 8000 Aktien der SRG an die Liquidationskommission der Prudentia und der

Umtausch erfolgen, nachdem die Generalversammlung der fusionierenden Gesellschaften den Fusionsvertrag genehmigt und die Beschlüsse im Handelsregister eingetragen worden sind.

4. Der vorliegende Vertrag tritt in Kraft mit der im Handelsregister erfolgten Eintragung der die Fusion genehmigenden Generalversammlungsbeschlüsse der beiden Gesellschaften.

Die dem Verträge beigeheftete Bilanz der Prudentia per 31. Dezember 1933 weist an Aktiven den Betrag von 123329845 Fr. 78 Cts. (worunter 8000000 Fr. «Obligationen der Aktionäre») und an Verbindlichkeiten 102076739 Fr. 75 Cts. aus.

Am 21. August 1935 ist der Fusionsvertrag von den Generalversammlungen der beiden Gesellschaften beschlossen worden. Die Prudentia trat in Liquidation, die SRG erhöhte ihr Aktienkapital von 50 auf 58 Millionen Franken Nennwert nach Massgabe des Fusionsvertrages.

Am 18. Dezember 1934 (SHAB, Nr. 306 vom 31. Dezember 1934, S. 3633 und 3634) haben beide Gesellschaften die Beschlüsse vom 21. August 1934 im Handelsregister eintragen lassen...

B. - Die eidgenössische Steuerverwaltung fordert:

1. Von der SRG eine Emissionsabgabe nach Art. 17 ff. StG von 352000 Fr., nämlich

1,8% von 2140 Fr. (Übernahmewert der

SRG-Aktie) ... Fr. 38.32

0,9% vom nicht einbezahlten Teil des

Nennwertes (600 Fr.) ... » 5.40

Aufrundung gemäss Art. 32, Abs. 5 StG . » 0.08

zusammen Fr. 44.--

pro Aktie.

Seite: 288

Es wurde angenommen, dass der massgebende Übernahmewert (Art. 23, Abs. 2 StG) dem Wert des übergehenden Unternehmens (Prudentia) entspreche und dieser Wert im Kurs der Aktien der aufgehenden Gesellschaft seinen Ausdruck finde. (Notierter Geldkurs der Prudentia-Aktie am 18. Dezember 1934 3100 Fr., abzüglich 1000 Fr. non-versé = 2100 Fr.; Geldkurs der SRG-Aktie am 18. Dezember 1934 2740 Fr., abzüglich 600 Fr. non-versé = 2140 Fr.).

2. Von der Prudentia eine Couponabgabe gemäss Art. 5, Abs. 2 CG von 393600 Fr., nämlich 3% von 1640 Fr. = 49 Fr. 20 Cts. pro Titel. Die Verteilung von 8000 SRG-Aktien an die Aktionäre der Prudentia wurde als geldwerte Leistung im Sinne der erwähnten Bestimmung angesehen. Deren Wert wurde bestimmt nach dem Börsenkurs der SRG-Aktie abzüglich den auf die Prudentia-Aktie einbezahlten Grundkapitalanteil (2140 - 500 Fr.).

Die eidgenössische Steuerverwaltung hat diese Abgabeforderungen in ihrem Einspracheentscheid vom 21. März 1935 mit eingehender Begründung bestätigt.

C. - Beide Gesellschaften haben mit einer gemeinsamen, rechtzeitig eingereichten Beschwerde die Aufhebung des Einspracheentscheides beantragt. Es sei zu erkennen:

1. dass die SRG zur Entrichtung einer Emissionsabgabe nicht verpflichtet sei, eventuell nur eine Abgabe von 14 Fr. 40 Cts. per Titel, im ganzen 115200 Fr., subeventuell 23 Fr. 40 Cts. per Titel, im ganzen 187200 Fr. zu bezahlen habe;

2. dass die Prudentia zur Entrichtung einer Couponabgabe nicht verpflichtet sei...

D. - Die eidgenössische Steuerverwaltung hat Abweisung der Beschwerde beantragt...

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Emissionsabgabe.

a) Die Beschwerdeführerinnen anerkennen ausdrücklich, dass bei der SRG der formale Tatbestand einer

Seite: 289

Erhöhung des Aktienkapitals (Art. 18, Abs. 1 StG) erfüllt sei. Sie glauben aber, ihr Fall, der durchaus eigenartig sei, rechtfertige eine Ausnahmebehandlung, dies besonders im Hinblick auf den Sinn des Gesetzes, wie er sich aus den Materialien dazu ergebe. Die Auffassung ist aber offensichtlich unhaltbar.

Die Stempelabgaben sind Verkehrssteuern, bei denen Abgabepflicht und Abgabeverfall an bestimmte, im Gesetze bezeichnete Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpfen. Der Gedanke des Gesetzgebers ist allerdings, dass diesen Verkehrsvorgängen aller Regel nach wirtschaftliche Tatbestände zugrunde liegen, die einen Eingriff des Fiskus erlauben und rechtfertigen. Anlass und Grund der Besteuerung, Steuerobjekt, ist aber nicht der wirtschaftliche Tatbestand, sondern der vom Gesetz bezeichnete Verkehrsakt. Wenn die Beschwerdeführerinnen, die das Vorliegen des gesetzlichen Tatbestandes anerkennen, trotzdem einen Anspruch auf eine Ausnahmebehandlung aus den Gesetzesmaterialien abzuleiten versuchen, so verkennen sie die Bedeutung von Rechtssatz und gesetzgeberischem Motiv. Für die Besteuerung massgebend kann nur der Rechtssatz sein und dieser stellt bei den Stempelabgaben auf formale Tatbestände ab. Eine ausdehnende oder einschränkende

Anwendung des Gesetzes mit Rücksicht auf die ratio legis ist hier nur in beschränktem Masse zulässig; sie kommt nicht in Frage, wo der Tatbestand im Gesetz bestimmt umschrieben ist. Sie mag berechtigt sein, wo es sich um unklare Tatbestände handelt oder um Umschreibungen, die zu widerspruchsvollen Ergebnissen zu führen scheinen und aus diesem Grunde der Auslegung durch den Richter bedürfen, was aber beides bei Art. 18, Abs. 1 StG nicht der Fall ist. Danach ist massgebender Verkehrsvorgang die Eintragung der Gründung einer Aktiengesellschaft oder der Erhöhung des Aktienkapitals im Handelsregister. Eine Kapitalerhöhung hat bei der SRG stattgefunden und ist im Handelsregister eingetragen worden. Die Abgabepflicht ist damit gegeben und eine Erörterung darüber, ob auch die

Seite: 290

ratio legis zutrefte, nach dem Gesagten nicht erforderlich. Es mag aber immerhin darauf hingewiesen werden, dass sich die Beschwerdeführerinnen täuschen, wenn sie glauben ihr Fall sei im Hinblick auf das gesetzgeberische Motiv, das zur Rechtfertigung der eidgenössischen Emissionsabgabe angerufen wurde, eine Besonderheit. Denn jedenfalls ist das gegeben, was unter «Bildung neuen Kollektivkapitals», «Erhöhung der Geschäftskapazität» und ähnlichem verstanden wird. Die SRG hat ihr statutarisches Grundkapital vermehrt, ihr eigenes Geschäft damit erweitert, um Risiken übernehmen zu können, die sie bisher einer andern Unternehmung überlassen hatte. Ausführungen über «Mehrwertwerb» und ähnliches sodann weisen auf eine Betrachtungsweise vom Standpunkt desjenigen hin, der die Mittel zur Verfügung stellt, des Aktionärs, der die neuen Kapitaltitel erwirbt, der neue Anlagemöglichkeiten ausnützt, die ihm Gewinn bringen oder auf bisherigen Anlagen drohende Verluste abwenden sollen. Gerade hierum hat es sich aber bei der Verschmelzung der beiden Gesellschaften gehandelt, um eine Anpassung an die durch den Rückgang des Versicherungsgeschäftes, durch den Verfall der Wechselkurse verschiedener Länder und auch durch Änderung der Steuergesetzgebung in den Vereinigten Staaten von Amerika geschaffene Lage. - Unzutreffend ist auch die Behauptung der Beschwerdeführerin, es sei trotz der Verschmelzung alles beim alten geblieben; denn es wurde eine Hilfs-gesellschaft der SRG, deren sich die SRG aus durchaus realen geschäftlichen Rücksichten bedient hatte, aufgelöst, weil die Lage des Geschäftes dies erforderte oder wenigstens als wünschbar erscheinen liess, nämlich aus dem Bestreben, die Muttergesellschaft zu stärken und einer Besteuerung auszuweichen, die man ohne diese Änderung hätte gewärtigen müssen. Es wäre deshalb auch sachlich unrichtig, den Fall der Beschwerdeführerin in bezug auf die Emissionsabgabe als einen besonderen, einer ausnahmsweisen Behandlung bedürftigen anzusehen.

Seite: 291

b) Unhaltbar sind sodann die Einwendungen gegen die Abgabeberechnung. Massgebend ist nach Art. 23, Abs. 2 StG der Betrag, zu dem die Titel von den ersten Erwerbern übernommen werden. Übernommen wurden die SRG-Aktien gegen Prudentia-Aktien, sodass nur deren Wert für die Abgabeberechnung in Frage kommen kann. Dieser Wert entsprach, da nach den eigenen Erklärungen der Beschwerdeführerinnen Prudentia-Aktien und SRG-Aktien gleich viel wert waren, dem Kurswert der SRG-Aktien abzüglich non-versé. Dafür dass der Kurswert der Aktien damals durch unsachliche, spekulative Einflüsse künstlich überhöht gewesen wäre und deshalb nicht als Ausdruck des wirklichen Sachwertes in Frage kommen könnte, liegt nichts vor. Die Ausführungen der Beschwerdeführerinnen über die Kursgestaltung im allgemeinen beweisen in dieser Beziehung nichts. Im übrigen ist die arithmetische Berechnung der Verwaltung auf dieser Grundlage nicht angefochten werden.

Nicht in Frage kommen kann, nach der Vorschrift des Gesetzes, der Nennwert oder der auf die Prudentia-Aktie einbezahlte Betrag, aber auch nicht eine Berechnung, die nicht auf die wirklichen Verhältnisse abstellt, sondern auf Möglichkeiten, die auf der Voraussetzung einer tatsächlich nicht vorgenommenen, vorgängigen Entwertung des Geschäftsbetriebes der Prudentia beruhen. Die beiden Eventualanträge der Beschwerde sind unvereinbar mit der Ordnung des Gesetzes.

2. Couponabgabe.

a) Nach Art. 5, Abs. 2 CG unterliegen der Stempelabgabe auf Coupons Urkunden über solche geldwerte Leistungen der Aktiengesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden dividendenberechtigten Anteile am einbezahlten Grund- und Stammkapital darstellen. Hiebei werden Liquidationsüberschüsse als Beispiel aufgeführt.

Die A.-G. Prudentia hat sich aufgelöst, nachdem sie

Seite: 292

ihr Vermögen zwar nicht versilbert, aber durch Übertragung an eine andere, die ihr nahe stehende Rückversicherungsgesellschaft verwertet hatte. Das Ergebnis dieser Verwertung, bestehend in 8000,

mit 400 Fr. einbezahlten Aktien im Nominalwert von 1000 Fr. der übernehmenden Gesellschaft, wurde unter die Aktionäre nach Massgabe ihrer Beteiligung verteilt, dies gemäss Beschluss der Generalversammlung der Prudentia vom 21. August 1934, durch den der Fusionsvertrag genehmigt und die Auflösung beschlossen worden war. Die Prudentia hat somit gegen Auslieferung ihres Vermögens mit Aktiven und Passiven (Liquidation) ihren Aktionären eine geldwerte Leistung (die SRG-Aktie) verschafft. Die Leistung erfolgte auf Grund der Beteiligung, nach Massgabe und gegen Ablieferung der Prudentia-Aktie, als der Urkunde über die Anteilsberechtigung. Diese Leistung der Prudentia an ihre Aktionäre unterliegt nach Art. 5, Abs. 2 CG der Stempelabgabe auf Coupons, soweit sie einen Liquidationsüberschuss, nämlich nicht eine Rückzahlung des dividendenberechtigten Anteils am Grundkapital bedeutet. Daraus folgt ohne weiteres die Richtigkeit der angeordneten Besteuerung sowohl im Grundsatz als auch im Mass.

Die Einwendungen, die die Beschwerdeführerinnen gegen die Besteuerung erheben, beruhen auf unklaren Vorstellungen über die Bedeutung und Tragweite der Gesetzesvorschrift.

Wenn sie sich zunächst darauf berufen, dass aus einzelnen Ausführungen in den Materialien zum Gesetz und aus der Gesetzesvorschrift selbst zu entnehmen sei, Gegenstand der Couponabgabe sei der «Wertpapierertrag», «Gewinnverteilung», «Einkommen», es handle sich um eine «Kapitalertragssteuer», so bedarf es lediglich der Verständigung darüber, was unter diesen Ausdrücken verstanden werden soll. Gewinn ist der Liquidationsüberschuss im Verhältnis von Aktiengesellschaft und Aktionär, auf das es bei der Couponabgabe allein ankommt. Er ist Gewinn, insofern er einen Überschuss über die vom

Seite: 293

Gesellschafter geleistete Einzahlung auf das statutarische Kapitel darstellt. Wenn demnach die Prudentia-Aktionäre bei der Auflösung ihrer Gesellschaft eine Leistung erhalten, deren Wert das einbezahlte Aktienkapital übersteigt, so haben sie im Sinne des CG einen Gewinn gemacht, Einkommen erzielt. Sie haben mehr aus ihrem Anteil an der Gesellschaft bezogen, als sie oder ihre Rechtsvorgänger darauf einbezahlt haben. Das Einkommen braucht nicht eine Bargeldeinnahme zu sein. Das Gesetz spricht von geldwerten Leistungen und erfasst damit ausdrücklich auch Sachwertleistungen. Eine andere Regelung liesse sich auch kaum rechtfertigen.

Davon, dass diese Gewinne für den Aktionär einen Mehrwert über seinen bisherigen Besitz darstellen sollen, ist, wie im Einspracheentscheid zutreffend ausgeführt wurde, nicht die Rede. Der Aktionär kann ja aus der Gesellschaft überhaupt keinen Wert beziehen, an dem er nicht schon bisher als Gesellschafter wirtschaftlich Anteil hatte. Gewinn ist die Leistung nur insofern, als die betreffenden Werte nunmehr aus dem Vermögen der Gesellschaft ausscheiden, dem Aktionär zur Verfügung gestellt werden. Unerheblich ist, ob die zur Verteilung bestimmten Werte den Aktiven des Gesellschaftsvermögens unmittelbar entnommen werden können, oder zum Zwecke der Verteilung zunächst erworben werden gegen Hingabe (Versilberung oder Abtausch) eines Teiles oder, wie hier, des ganzen Vermögens. Der für die Erhebung der Couponabgabe massgebende Verkehrsvorgang ist in allen Fällen die Verteilung an die Aktionäre. Diese beruhte auf einem Beschluss der Generalversammlung der Prudentia, an den die Aktionäre gebunden waren, da er unangefochten geblieben war. Einer weiteren Willenserklärung der Aktionäre brauchte es nicht. Der Rechtsvorgang ist in dieser Beziehung nicht verschieden von andern, der Couponabgabe unterliegenden Gewinnverteilungen. Es handelt sich auch nicht, wie die Beschwerdeführerinnen behaupten, entgegen andern couponabgabepflichtigen

Seite: 294

Tatbeständen, um gegenseitige Leistungen. Dass die Ausstellung einer Obligation für das non-versé der neuen SRG-Aktien nicht als Gegenleistung für die Hingabe dieser Aktien in Frage kommen kann, bedarf kaum der Begründung; sie ist ja keine Verpflichtung gegenüber der Prudentia, sondern gegenüber der SRG und zwar eine Verpflichtung, welche mit der empfangenen Sachleistung als Belastung verbunden war. Die Prudentia-Aktien werden eingezogen, weil mit der Verteilung des Liquidationsergebnisses der Untergang aller Ansprüche aus der Aktie verbunden ist, die Aktien somit erledigt sind. Eine Gegenleistung bedeutet ihre Aushändigung an die Liquidationskommission nicht. Diese Aktie ist sodann, wie oben festgestellt wurde, die in Art. 5, Abs. 2 CG erwähnte Bezugsurkunde. Die Behauptung der Beschwerde, es fehle an einer Bezugsurkunde, ist unzutreffend. Der wahre Inhalt des Geschäftes ist darin zu erblicken, dass die Prudentia fusionierte, dass mit dieser Fusion die Liquidation verbunden war und dass die Aktionäre der Prudentia als Liquidationsergebnis der Prudentia von dieser Sachwerte in Form von SRG-Aktien erhielten. Ob der nämliche wirtschaftliche Erfolg auch auf anderem Wege hätte erreicht werden können und ob sich die Frage der Couponsteuerpflicht oder die Abgabeberechnung in diesem Falle anders gestaltet hätten, ist nicht zu erörtern.

b) Unbegründet sind auch die Ausführungen über die Abgabeberechnung. Sie gehen über die

Vorschrift des Gesetzes, wonach geldwerte Leistungen der Abgabe unterliegen, soweit sie ihrem Werte nach nicht Rückerstattung des einbezahlten Aktienkapitals darstellen, also das einbezahlte Grundkapital übersteigen, einfach hinweg. Ist die der Couponabgabe unterliegende geldwerte Leistung ein kursfähiges Wertpapier, so dient der Börsenkurs als Massstab für die Couponabgabe. Es ist also richtig, dass der Abgabeberechnung der Wert der Sachleistung, der SRG-Aktie zugrunde gelegt wurde und davon der auf die Prudentia-Aktie einbezahlte Betrag nach Vorschrift des

Seite: 295

Gesetzes abgezogen wurde. Ein Widerspruch zu der Berechnung der Emissionsabgabe ergibt sich dabei nicht, da es sich um die Beurteilung verschiedener Tatbestände handelt, im einen Falle um die Verteilung des Liquidationsergebnisses der Prudentia an die Prudentia-Aktionäre, im andern Falle um die Ausgabe neuer SRG-Aktien gegen Übertragung des Gesamtvermögens der Prudentia mit Aktiven und Passiven an die SRG. Die Abgabeberechnung ist im übrigen, abgesehen von den grundsätzlichen Einwendungen, deren Unbegründetheit dargelegt wurde, im einzelnen nicht bemängelt worden. Demnach erkennt das Bundesgericht: Die Beschwerden werden abgewiesen