

S. 41 / Nr. 10 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 69 I 41

10. Urteil vom 12. April 1943 i. S. Verkaufsstelle schweizerischer Papierfabriken «Papyrus» gegen eidg. Steuerverwaltung.

Regeste:

Stempelabgabe auf Stammkapitalanteilen.

1. Die Abgabe verjährt 6 Jahre nach Auflösung der Genossenschaft (Art. 9, Abs. 1 und Abs. 2, lit. a, StG).

2. Sie wird berechnet auf dem Gesamtbetrage der Leistungen, die der erste Erwerber des Stammanteils für die Mitgliedschaft aufzuwenden hat, wobei auch Nebenleistungen einzurechnen sind, die zu der Einzahlung auf das statutarische Stammkapital hinzutreten (Art. 23, Abs. 2 StG).

3. Beiträge, die von der Genossenschaft im Verhältnis der Beteiligungen ohne entsprechende Erhöhung des im Handelsregister eingetragenen genossenschaftlichen Stammkapitals erhoben werden, unterliegen ebenfalls der Abgabe (Art. 21, Abs. 1 StG).

Droit de timbre sur les parts, du capital social.

1. Le droit de timbre 80 prescrit par cinq ans dès la dissolution de la société coopérative (art. 9 al. 1 et al. 2 lit. a LT).

2. Il se calcule sur le total des prestations quo le premier acquéreur de la part sociale doit fournir pour obtenir la qualité de membre, compte tenu des prestations accessoires qui s'ajoutent aux paiements en faveur du capital social statuaire (art. 23 al. 2 LT).

3. Les contributions que la société impose à ses membres proportionnellement à leurs participations et sans augmenter d'autant le capital social inscrit au registre du commerce sont également soumises au droit de timbre (art. 21 al. 1 LT).

Seite: 42

Tassa di bollo sulle quote del capitale sociale

1. La tassa di bollo si prescrive col decorso di cinque anni dallo scioglimento della società cooperativa (art. 9 cp. 1 e 2 lett. a LTB).

2. La tassa di bollo si calcola sul totale delle prestazioni che il primo acquirente della quota sociale deve fornire per ottenere la qualità di socio, tenuto conto delle prestazioni accessorie che si aggiungono ai versamenti in favore del capitale sociale statuario (art. 23 cp. 2 LTB).

3. I contributi che la società impone ai suoi membri proporzionalmente alle loro quote, senza corrispondente aumento del capitale sociale iscritto nel registro di commercio, sono pure sottoposte alla tassa di bollo (art. 21 cp. 1 LTB).

A. Die Genossenschaft «Verkaufsstelle schweizerischer Papierfabriken PAPYRUS» in Luzern (im Folgenden «Papyrus» genannt) wurde am 5. April 1919 gegründet mit dem Zwecke, die von den Genossenschaftlern, den schweizerischen Papierfabriken, erzeugten Papiere zu vertreiben (Art. 2, Abs. 1 der Statuten vom B. April 1919). Das Genossenschaftskapital ist in Stammanteile von Fr. 10000.- eingeteilt. Jeder Genossenschafter hat bei seinem Eintritt 1-5 Stammanteile gemäss den Bestimmungen des Geschäftsreglementes zu zeichnen und voll einzuzahlen (Art. 6, Abs. 1 und 2). Sodann bestimmt Art. 6, Abs. 3, 5 und 6:

«Im fernern hat jeder Genossenschafter pro pflichtigen Stammanteil eine Einlage in den Dispositionsfonds zu entrichten in der Höhe, wie ihn die Gründungs-Generalversammlung beschliesst.

Firmen, die erst nach der Gründung eintreten haben sinngemäss seit der Gründung von den Mitgliedern geleistete Beträge nachzuvorgüten, ausserdem kann von ihnen ein von der Generalversammlung zu bestimmender Extrabeitrag in den Dispositionsfonds verlangt werden.

Bezüglich Zweckbestimmung und Verwaltung des Dispositionsfonds bestimmt ein von der Generalversammlung zu genehmigendes Reglement.»

Das Dispositionsfonds-Reglement vom 5. April 1919 bestimmt:

«Art. 1: Der Dispositionsfonds wird gebildet aus den erstmaligen Eintrittsbeiträgen der Genossenschaftler, aus den Zuweisungen der Jahresüberschüssen, aus den Bussenüberweisungen,

Seite: 43

aus allfälligen von der Generalversammlung beschlossenen Extrazuschüssen, sowie aus Eingängen, die gemäss den Bestimmungen dieses Reglementes erfolgen.

Art. 2: Mit der Gründung und Erhaltung des Dispositionsfonds wird die Schaffung eines Instrumentes bezweckt, das es ermöglicht die Schweizer Papierindustrie in der Genossenschaft - Verkaufsstelle

Schweiz. Papierfabriken hochzuhalten und zu fördern, sowie die Genossenschafter zur Wahrung gemeinsamer Interessen heranzuziehen und zu verpflichten...»

Nach Art. 3 werden aus dem Dispositionsfonds hauptsächlich Ausfälle und Schäden vergütet, die den Mitgliedern aus den zufolge Verständigung oder nach Anordnungen der Organe der Genossenschaft durchgeführten Betriebseinschränkungen und Einstellungen entstehen; Art. 4 stellt ihn auch für Finanzoperationen der Genossenschaft zur Verfügung.

Seit 1925 (Statutenrevision vom 13. Juni) wird der Dispositionsfonds als Betriebskapital bezeichnet auf Grund von Art. 6, Abs. 1 und 2 der revidierten Statuten, welche bestimmen:

«Das Genossenschaftskapital setzt sich zusammen:

- a) aus einem Stammkapital, eingeteilt in Stammanteile von Fr. 10000.- und
- b) aus einem Betriebskapital.

Jeder Genossenschafter hat sich am Stammkapital nach Massgabe seines Kontingentes mit Stammanteilen zu beteiligen und ausserdem an das Betriebskapital pro Stammanteil einen von der Mitgliederversammlung zu fixierenden Beitrag zu leisten.»

In der Gründungsgeneralversammlung war der Beitrag in den Dispositionsfonds festgesetzt worden. Die Genossenschaft hat in den Jahren 1919-1928 43 Stammanteile ausgegeben.

Am 18. Oktober 1927 wurde sodann, anlässlich der Stilllegung einer Fabrik, die Erhebung eines ausserordentlichen Beitrages pro Stammanteil in den Geschäftsjahren 1927/28 und 1928/29 beschlossen.

B. Die Genossenschaft «Papyrus» hat in der Anmeldung der Ausgabe von Stammanteilen bei der Gründung (Formular 6) und in den Jahresaufstellungen betreffend das Stammkapital und die Gewinnverteilung (Formular 7)

Seite: 44

nur die Einzahlungen auf das Stammkapital angegeben und die Stempelabgabe nur auf dem ihnen entsprechenden Betrage entrichtet.

Mit Verfügung vom 8. Juli 1942 hat die eidgenössische Steuerverwaltung die Stempelabgabe auf Stammkapitalanteilen auch von den Beiträgen verlangt, die die Mitglieder der Genossenschaft «Papyrus», bei Übernahme von Stammanteilen an den Dispositionsfonds (später Betriebskapital) geleistet haben. Im Einspracheentscheid vom 24. Oktober 1942 wurden weiterhin die auf den 30. Juni 1929 erbrachten ausserordentlichen Beiträge zur Abgabe herangezogen.

C. Die Genossenschaft «Papyrus» erhebt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde und beantragt Aufhebung des angefochtenen Entscheides und Feststellung, dass die Emissionsabgabe auf den Einzahlungen in den Dispositionsfonds nicht geschuldet sei. Zur Begründung wird ausgeführt, da es sich um die Besteuerung von Vorgängen handle, die in die Zeit vor der Revision der Stempelgesetzgebung fallen, müsse auf die ursprüngliche Praxis und anfängliche Rechtsauffassungen abgestellt werden. Danach sei aber nur das Anteilsrecht am Genossenschaftsvermögen Gegenstand der Emissionsabgabe auf Stammkapitalanteilen, weshalb die Einlagen in den Dispositionsfonds damals der Abgabepflicht nicht unterstellt worden seien. In den Statuten werde streng zwischen Stammkapital und Genossenschaftsvermögen unterschieden. Danach seien nur die Stammanteile Teile des Stammkapitals, nur sie würden verzinst und den Genossenschaftern beim Austritt zurückgegeben. Die Einzahlungen in den Dispositionsfonds dagegen verblieben der Genossenschaft. Mit ihnen hätten sich die Mitglieder nicht einen vermögensrechtlichen Anteil am Gesellschaftsvermögen gesichert, sondern die geschäftlichen Dienste bezahlt, die ihnen die Genossenschaft leistet. Auch die Einzahlungen im Geschäftsjahre 1928/29 hätten mit dem Erwerb der Mitgliedschaftsrechte nichts zu tun. Sie seien auch nicht Leistungen gemäss Art. 21 StG, sondern eine Spesenvergütung der Mitglieder für Aufwendungen für die

Seite: 45

Stilllegung einer Fabrik, Abtragung einer Schuld. Man hätte sie sehr wohl nach den Kontingenten statt nach Stammanteilen bemessen können.

Die eidgenössische Steuerverwaltung habe seit 1919 alle Unterlagen besessen, die heute zur Geltendmachung einer angeblich im Jahre 1919 unterlassenen Emissionsabgabe führen. Sie berufe sich darauf, dass die Verjährung erst mit der Liquidation der Gesellschaft zu laufen beginne. Dies stehe aber im Widerspruch zu allem Rechtsempfinden und aller geschäftlichen Zumutbarkeit; es stelle sich gleichsam dar als ein Missbrauch der Verjährungsbestimmungen. Solchen zurückgreifenden Forderungen der Steuerbehörden gegenüber sei, wie im Privatrecht, die Einrede zulässig, dass in der langjährigen Nichtgeltendmachung ein Verzicht der Steuerbehörde erblickt werden müsse.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde abgewiesen
in Erwägung:

1. Auf Verjährung kann sich die Rekurrentin nicht berufen. Sie tritt für Stempelabgaben auf Stammkapitalanteilen 5 Jahre nach Auflösung der Genossenschaft ein. Solange die Genossenschaft besteht, läuft keine Verjährungsfrist (Art. 9, Abs. 1 und 2, lit. a, StG). Die eidgenössische Steuerverwaltung ist nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, auf Zahlungen oder Leistungen, die bei ihr nicht angemeldet wurden und deshalb un versteuert blieben, die gesetzlichen Abgaben nachzuerheben, sobald sie die ungenügende Erfüllung der Abgabepflicht entdeckt. Von einem Verstoss gegen das Gebot loyalen Verhaltens kann nicht die Rede sein, wo die Steuerverwaltung mit einer Abgabeforderung lediglich ihren gesetzlichen Obliegenheiten genügt, ihre Amtspflicht erfüllt. Dazu kommt, dass hier eine Abgabeberechnung berichtigt wird, die durch eine unrichtige, ungenügende Meldung des Abgabepflichtigen veranlasst war. Eine Abgabe, die hätte bezahlt werden sollen im Zeitpunkt der Betriebseröffnung, und die nach Gesetz als tragbar erscheint, bevor die geschäftliche

Seite: 46

Tätigkeit überhaupt begonnen hat, darf erst recht zugemutet werden in einem Zeitpunkt, wo die Unternehmung in Betrieb gesetzt ist. Da die Steuerverwaltung sich auf die Einforderung des Abgabebetrages beschränkt, geniesst die Rekurrentin den Vorteil späterer Inanspruchnahme. Denn sie braucht die Verzögerung der Abgabeentrichtung nicht auszugleichen.

2. Die Frage ist hier nicht, ob die Stammanteile der Rekurrentin der eidgenössischen Stempelabgabe unterliegen, Gegenstand der Abgabe sind (Art. 17 StG). Die Rekurrentin hat jeweilen im Zeitpunkte der Ausgabe von Stammanteilen eine Abgabe bezahlt, also die Abgabepflicht anerkannt. Sie bestreitet sie auch heute mit Recht nicht. Ob die Abgabe ausreichend bezahlt wurde, oder ob noch etwas nachzuzahlen ist, betrifft die Abgabeberechnung. Für sie sind nicht die Untersuchungen und Erörterungen zu Art. 17 StG heranzuziehen über die Merkmale des Stammanteils als Gegenstand der Besteuerung oder über Einzahlungen auf das Stammkapital. Massgebend ist vielmehr die Ordnung in Art. 23, Abs. 2 StG. Danach ist die Abgabe «auf demjenigen Betrage zu berechnen, zu welchem die Titel von den ersten Erwerbern übernommen werden». Darunter wurde von jeher, nicht erst seit der Revision des Gesetzes im Jahre 1927, die Gesamtheit der Leistungen verstanden, die der erste Erwerber bei seinem Eintritt für die Mitgliedschaft aufzuwenden hat, wobei auch Nebenleistungen, die zur Einzahlung auf das Stammkapital hinzutreten, einzurechnen sind (LANDMANN, IMHOF, JOEHR: Das Bundesgesetz über die Stempelabgaben, S. 223, 226, 228; vgl. dazu VSA I S. 179). Das Gesetz macht den gesamten, vom Zeichner eines Stammanteils zu leistenden Gegenwert zur Grundlage für die Abgabeberechnung. Ein Emissionsagio z. B. ist in die Abgabeberechnung selbst dann einzubeziehen, wenn es für einen besonderen Zweck bestimmt ist, sei es dass es einem Reservefonds zugeführt wird, sei es dass es zur Äufnung eines Organisationsfonds dient oder zur Deckung von Emissionsspesen (Aquisitionsprovisionen) verwendet wird. Gleichgültig ist auch, ob die

Seite: 47

Dividende bloss auf den Nennwert des Anteilscheins berechnet wird (Entscheid des eidgenössischen Finanzdepartementes vom 28. November 1921, Gutachten der eidgenössischen Stempelkommission Nr. 148 vom 12. November 1921; VSA II S. 334 f.; vgl. VSA I S. 179 und BGE 56 I 119 f. betr. Agio bei Aktienemissionen).

Nach den Statuten der Rekurrentin (Art. 6 ursprüngliche und revidierte Fassung) haben die Genossenschafter bei ihrem Eintritt je Stammanteil Fr. auf das Stammkapital und Fr. auf Sonderrechnung für spezielle Betriebszwecke (Dispositionsfonds, Betriebskapital) einzuzahlen; sie haben somit Fr. für jeden Stammanteil aufzuwenden. Ob es sich dabei um Einzahlungen auf Stammkapital handelt oder zum Teil um Leistungen für andere Verwendungen, ist nach ausdrücklicher Vorschrift des Gesetzes unerheblich. Es kommt einzig auf die Leistung an, die der erste Erwerber des Stammanteils zu erbringen hat. Unerheblich ist auch, dass die Statuten der Rekurrentin die Unterscheidung von Stammkapital und Betriebskapital (Dispositionsfonds) von Anfang gemacht und in der Folge aufrecht erhalten haben; ebenso, wie die Einzahlungen auf Betriebskapital nach der Ordnung des revidierten OR (Art. 867, Abs. 2) zu charakterisieren wären.

3. Die Sonderbeiträge, die die Rekurrentin ihren Mitgliedern auf den 30. Juni 1929 auferlegt hat, unterliegen der Stempelabgabe nach Art. 21, Abs. 1 StG (1927). Es waren Einzahlungen, die von den Genossenschaffern im Verhältnis ihrer Beteiligungen erhoben wurden ohne Erhöhung des genossenschaftlichen Stammkapitals. Von der Abgabe nicht erfasst werden die entsprechenden Beiträge des vorhergehenden Jahres, deren Verfall gerade noch vor Inkrafttreten der neuen Regelung (1. Juli 1928, Ziff. 6 der Übergangsbestimmungen zum BG vom 22. Dezember 1927 und BRB vom 18. Mai 1928, Gesetzessammlung 44 (1928) S. 329/330) eingetreten war